



# NBASP

## Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

ORIENTAÇÕES

2025



# **NBASP- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público**

**ORIENTAÇÕES**

**Brasília  
IRB  
2025**

# Instituto Rui Barbosa

Copyright © 2025 IRB

[www.irbcontas.org.br](http://www.irbcontas.org.br)

Edifício ION. SGAN 601, Bloco H, Sala 50/71, Térreo –  
Asa Norte, Brasília – DF CEP: 70.830-018

## Dados internacionais de catalogação na Fonte

I59n Instituto Rui Barbosa. Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público.  
NBASP – Normas Brasileiras de Auditoria Setor Público: grupo 2 –  
orientações, volume 01. / Instituto Rui Barbosa. – Brasília: IRB, 2025.

190 p. : il.  
ISBN físico: 978-65-991880-9-1

1. Auditoria pública. 2. Normas de auditoria. 3. Intosai. I. Instituto Rui  
Barbosa. II. Título.

CDU.: 657.6

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário: Josimar Batista dos Santos – CRB-3/1455

## APRESENTAÇÃO

É com grande satisfação que apresentamos a compilação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), obra de referência para todos os profissionais e instituições dedicados ao controle externo e à auditoria pública no Brasil.

Esta coletânea, elaborada e organizada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), por meio do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público, reflete um esforço coletivo e contínuo de padronização, qualificação e fortalecimento da auditoria realizada pelos Tribunais de Contas de todo o país.

Inspiradas nas diretrizes internacionais da INTOSAI (ISSAIs), as NBASP incorporam os mais altos padrões de integridade, transparência e eficiência, adaptados à realidade e às necessidades do setor público brasileiro.

A compilação está estruturada em três níveis fundamentais: Princípios, que estabelecem as bases éticas e conceituais; Normas, que detalham os procedimentos e critérios técnicos; e Orientações, que facilitam a aplicação prática dessas normas no dia a dia das auditorias. Dentre os documentos incluídos, destacam-se a NBASP 1 (Declaração de Lima), que consolida os preceitos fundamentais da auditoria; a NBASP 10, que trata da essencial independência dos Tribunais de Contas; a NBASP 12, que reforça o valor e o benefício dessas instituições para a sociedade; e ainda a NBASP 20, sobre transparência e *accountability*, e a NBASP 50, com os princípios das atividades jurisdicionais.

Esta obra representa, portanto, um compromisso com a sociedade brasileira. Buscamos, por meio dela, assegurar que os recursos públicos sejam geridos com responsabilidade, que

os gestores prestem contas de forma clara e que os cidadãos possam confiar na atuação de seus órgãos de controle.

Agradeço a todos os membros dos Tribunais de Contas, auditores de controle externo, servidores e especialistas que contribuíram para a construção desta importante publicação. Sigamos unidos na missão de aprimorar continuamente a auditoria pública, sempre com ética, qualidade e credibilidade.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Presidente do Instituto Rui Barbosa

## **SUMÁRIO GERAL**

NBASP 3910 - CONCEITOS CENTRAIS PARA AUDITORIA OPERACIONAL	9
NBASP 3920 - O PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL	55
NBASP 5290 - ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DE INDICADORES-CHAVE NACIONAIS	113
NBASP 9020 - AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	157

# SUMÁRIO

## **NBASP 3910**

APRESENTAÇÃO	3
INTRODUÇÃO	11
DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL	13
CONCEITOS CENTRAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL	15

## **NBASP 3920**

INTRODUÇÃO	57
2 PLANEJAMENTO	59
SELEÇÃO DE TEMAS	59
PLANEJANDO A AUDITORIA	62
AVALIANDO A AUDITABILIDADE	64
ENTENDENDO O QUE SERÁ AUDITADO	65
DEFININDO O(S) OBJETIVO(S) E AS QUESTÕES DE AUDITORIA	66
ELABORANDO QUESTÕES DE AUDITORIA	67
DEFININDO O ESCOPO DA AUDITORIA	68
ESTABELECENDO OS CRITÉRIOS DA AUDITORIA	69
ESCOLHENDO MÉTODOS PARA A COLETA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA	72
UM EXEMPLO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO	74
GERENCIANDO RISCOS DA AUDITORIA	77
COMUNICAÇÃO NA FASE DE PLANEJAMENTO	78
3 EXECUÇÃO	81
EVIDÊNCIA	81
COMO OBTER EVIDÊNCIA SUFICIENTE E APROPRIADA	82
AVALIANDO SE A EVIDÊNCIA É SUFICIENTE E APROPRIADA	83
ACHADOS E CONCLUSÕES	86
CHEGANDO AOS ACHADOS DE AUDITORIA	87
DETERMINANDO CAUSA E EFEITO DE UM ACHADO	89
DESENVOLVENDO CONCLUSÕES APÓS CONSIDERAR ACHADOS	91
GERENCIANDO O RISCO DE AUDITORIA NA FASE DE EXECUÇÃO	93
DOCUMENTAÇÃO DURANTE A FASE DE EXECUÇÃO	93
DISCUTINDO OS ACHADOS E CONCLUSÕES PRELIMINARES – INTERNA E EXTERNAMENTE	94
4 RELATÓRIO	95
CONTEÚDO DO RELATÓRIO	96
5 REDIGINDO RELATÓRIOS COMPLETOS	96
REDIGINDO RELATÓRIOS CONVINCENTES	97

REDIGINDO RELATÓRIOS TEMPESTIVOS	98
REDIGINDO RELATÓRIOS DE FÁCIL LEITURA	98
REDIGINDO RELATÓRIOS EQUILIBRADOS	100
COMUNICAÇÃO COM A ENTIDADE AUDITADA	103
LIDANDO COM OS COMENTÁRIOS RECEBIDOS	104
DISTRIBUIÇÃO DO RELATÓRIO	105
DISTRIBUINDO RELATÓRIOS PARA AS PARTES RESPONSÁVEIS, PARTES INTERESSADAS E O PÚBLICO	105
RESULTADOS PODEM SER APRESENTADOS DE DIFERENTES MANEIRAS	106
<b>6 MONITORAMENTO</b>	108
POR QUE MONITORAR	109
O FOCO DO MONITORAMENTO	109
COMO REALIZAR O MONITORAMENTO	110
COMO RELATAR OS RESULTADOS DO MONITORAMENTO	111
<b>NBASP 5290</b>	
ABREVIACÕES	117
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	119
<b>2 DEFINIÇÃO DE INDICADOR-CHAVE NACIONAL (ICN)</b>	122
<b>3 OBJETIVO</b>	125
<b>4 ESCOPO</b>	126
<b>5 CONCEITOS CENTRAIS PARA A AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DOS ICN</b>	128
5.1 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA	128
5.2 USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS	130
5.3 OBJETO	130
5.4 OBJETIVOS DA AUDITORIA	132
5.5 ABORDAGEM DE AUDITORIA	134
5.6 CRITÉRIOS DE AUDITORIA	135
5.7 HABILIDADES	136
<b>6 ESTRUTURA DE CRITÉRIOS PARA A AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DOS ICN</b>	137
6.1 ANÁLISE DA ESTRUTURA LEGAL E METODOLÓGICA	139
6.2 ANÁLISE DA SUFICIÊNCIA E DA RELEVÂNCIA DO CONJUNTO DE INDICADORES	141
6.3 QUALIDADE DO CONJUNTO DE INDICADORES	143
6.4 COERÊNCIA DO SISTEMA DE ICN COM OUTRAS ATIVIDADES	146
6.5 VIABILIDADE E SOLIDEZ DOS VALORES ESTABELECIDOS COMO METAS PARA OS INDICADORES	149

6.6 ADEQUAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO	150
6.7 AVALIAÇÃO DO ALCANCE DE METAS	151
ANEXO A – DEFINIÇÕES	153
ANEXO B – FONTES OFICIAIS	155
<b>NBASP 9020</b>	
1 VISÃO GERAL, ANTECEDENTES E RELAÇÃO COM A AUDITORIA OPERACIONAL	162
1.1 VISÃO GERAL	162
1.2 ANTECEDENTES	162
1.3 RELAÇÃO ENTRE O EWG (GRUPO DE TRABALHO DE AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS) E O PAS (SUBCOMITÊ DE AUDITORIA OPERACIONAL)	163
2 DEFINIÇÃO, OBJETIVOS E LIMITAÇÕES DA AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	165
2.1 DEFINIÇÃO	165
2.2 OBJETIVOS	165
2.3 LIMITAÇÕES DA AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	168
3 ATORES NO AMBIENTE INSTITUCIONAL E NO DE AVALIAÇÃO	169
3.1 ATORES	169
3.2 AMBIENTE INSTITUCIONAL	170
4 A ESCOLHA DO OBJETO E A CONSTRUÇÃO DO PROJETO COM AS PARTES INTERESSADAS	171
4.1 A ESCOLHA DO OBJETO DE AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: TRÊS CRITÉRIOS	171
4.1.1 A IMPORTÂNCIA DA POLÍTICA SOB ANÁLISE	171
4.1.2 A POSSIBILIDADE DE MEDIR OS DIVERSOS “EFEITOS” DA POLÍTICA	173
4.1.3 O PERÍODO DESDE A IMPLANTAÇÃO DA POLÍTICA	174
4.2 A CONSTRUÇÃO DO PROJETO COM AS PARTES INTERESSADAS	175
5 O PLANEJAMENTO DA AVALIAÇÃO	179
5.1 VIABILIDADE DA AVALIAÇÃO	179
5.2 ORGANIZAÇÃO	181
5.3 FERRAMENTAS E MÉTODOS DISPONÍVEIS	182
5.4 UTILIZAÇÃO DE ESPECIALISTAS	185
6 FINALIZAÇÃO DOS RESULTADOS	186
6.1 EXAME DOS RESULTADOS	186
6.2 FASE DE ESCLARECIMENTOS	187
6.3 FINALIZAÇÃO DOS RESULTADOS	188
7 DISSEMINAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS RESULTADOS DA AVALIAÇÃO	189
7.1 DISSEMINAÇÃO DO RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO	189
7.2 UTILIZAÇÃO DAS CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES DA AVALIAÇÃO	190



# NBASP

## Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

### NBASP 3910

CONCEITOS CENTRAIS PARA  
AUDITORIA OPERACIONAL

**NBASP 3910 – CONCEITOS CENTRAIS PARA AUDITORIA  
OPERACIONAL**

**(Tradução da G UID 3910 – Central Concepts for Performance  
Auditing)**

# 1

## INTRODUÇÃO

- 1) Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A *ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* define, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI e o marco referencial para auditoria do setor público. A *ISSAI 300 - Princípios de Auditoria Operacional* baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico de auditoria operacional.
- 2) A ISSAI 3000 é a *Norma para Auditoria Operacional* e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma. A ISSAI 3000 é a norma oficial para auditoria operacional e, consequentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Instituição Superior de Controle (ISC) opte por adotá-la.
- 3) Para cada requisito estabelecido na ISSAI 3000, são fornecidas orientações de apoio não obrigatórias na *GUID 3910 - Conceitos Centrais para Auditoria Operacional* e na *GUID 3920 - Processo de Auditoria Operacional*.
- 4) A GUID 3910 destina-se a auxiliar o auditor a interpretar os conceitos centrais para a auditoria operacional utilizados na ISSAI 3000. Assim, as orientações fornecidas neste documento devem tornar mais fácil compreender e implementar os requisitos da norma para auditoria operacional.
- 5) A GUID 3910 tem duas seções. A primeira define a auditoria operacional e apresenta o significado de economicidade, eficiência e efetividade. A segunda seção trata dos conceitos centrais. Alguns desses conceitos são voltados para a auditoria, tais como

usuários previstos e partes responsáveis, objeto, confiança e asseguração, objetivo(s) de auditoria, abordagem de auditoria, critérios de auditoria, risco de auditoria, controle de qualidade e materialidade. Outros são focados no auditor, como os conceitos de independência e ética, habilidades, supervisão, julgamento profissional e ceticismo. Outros ainda são relacionados às tarefas-chave, como comunicação e documentação.

- 6) A G UID 3910 e a G UID 3920 devem ser lidas em conjunto para se obter uma compreensão mais profunda de como os conceitos centrais são considerados ao longo do processo de auditoria.

# 2

## DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

### ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE

- 7) A auditoria operacional realizada pelas ISC 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.
- 8) Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como segue:
  - a) o princípio da **economicidade** significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço;
  - b) o princípio da **eficiência** significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade;
  - c) o princípio da **efetividade**<sup>1</sup> diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.
- 9) A auditoria operacional promove a accountability ao ajudar àqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito examinando se as decisões do poder legislativo ou executivo são econômica, eficiente e efetivamente (os três Es) planejadas e implementadas, e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em contrapartida o valor justo pelos tributos pagos. A auditoria operacional promove a transparência ao

<sup>1</sup> Nota de tradução do Instituto Rui Barbosa: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: **efetividade** (conceito relacionado aos efeitos de uma ação) e **eficácia** (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

proporcionar aos poderes legislativo e executivo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, assim como àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. (Para mais orientações sobre os três Es, ver a seção Objetivo(s) de Auditoria).

# 3

## CONCEITOS CENTRAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL

### INDEPENDÊNCIA E ÉTICA

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da ISC, os quais, por sua vez devem cumprir as ISSAI sobre independência e ética.**

(ISSAI 3000/21)

### Orientação

- 10) Ética significa os princípios morais de um indivíduo que incluem independência, integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional. Para ser independente e ser visto como tal, o auditor deve estar livre de situações que possam prejudicar sua objetividade. A independência abrange:
- a) **independência de fato** - permite que o auditor realize atividades sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissionais;
  - b) **independência na aparência** - é a ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, a duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade, ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que estes requisitos foram comprometidos.
- 11) A independência é importante no contexto de uma auditoria operacional devido às decisões-chave tomadas pelo auditor, tais como:

- a) identificar e decidir sobre um tema de auditoria;
  - b) estabelecer os objetivos de auditoria;
  - c) identificar os critérios aplicáveis;
  - d) definir a abordagem metodológica para a auditoria;
  - e) avaliar a evidência de auditoria e formar conclusões;
  - f) discutir os critérios e achados de auditoria com a entidade auditada;
  - g) avaliar as posições das várias partes interessadas;
  - h) redigir um relatório equilibrado e justo.
- 12) O auditor deve estar ciente de quaisquer questões ou situações que possam ameaçar a independência da ISC e/ou dos membros da equipe de auditoria.

Requisitos conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.**

(ISSAI 3000/23)

### Orientação

- 13) Além de manter sua independência durante todo o processo de auditoria, o auditor precisa estabelecer uma boa e aberta comunicação com a parte responsável da auditoria quanto ao seu entendimento a respeito da independência do auditor. (Para mais orientações sobre este tema, ver as seções Usuários previstos e Comunicação).
- 14) As ameaças ao cumprimento dos requisitos aplicáveis à independência devem ser levadas em conta antes e durante a auditoria. As ameaças podem se enquadrar em uma ou mais das categorias a seguir:
- a) **Interesse próprio.** Esta ameaça ocorre quando o auditor pode se beneficiar direta ou indiretamente de um interesse ou relacionamento com a parte responsável;

- b) **Defesa de interesse.** Esta ameaça ocorre quando um auditor promove uma posição ou opinião a tal ponto que a neutralidade e/ ou objetividade possam ser ou sejam percebidas como comprometidas;
- c) **Familiaridade.** Esta ameaça ocorre quando, em virtude de uma relação próxima com a parte responsável, o auditor torna-se demasiado simpático aos seus interesses;
- d) **Intimidação.** Esta ameaça ocorre quando o auditor pode ser dissuadido de agir objetivamente e de exercer o ceticismo profissional em decorrência de ameaças, reais ou percebidas, provenientes da parte responsável;
- e) **Autorrevisão.** Esta ameaça ocorre quando qualquer produto ou julgamento de um trabalho anterior precisa ser avaliado para se chegar a conclusões no trabalho atual;
- f) **Participação na gestão.** Esta ameaça ocorre quando a entidade auditada se torna indevidamente envolvida na auditoria, por exemplo, como um membro de equipe<sup>2</sup>.
- 15) A natureza das ameaças e os mecanismos de controle aplicáveis necessários para eliminá-las, ou reduzi-las a um nível aceitável, irão variar dependendo das particularidades da auditoria.
- 16) Ao considerar a significância de alguma matéria em particular, fatores qualitativos devem ser levados em conta. Uma questão pode ser considerada insignificante somente se for trivial e inconsequente.
- 17) Caso a ameaça não seja insignificante, os mecanismos de controle disponíveis devem ser identificados e, onde cabíveis, aplicados para eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável. No caso de um auditor não cumprir os requisitos de independência, a ISC deve considerar se é necessária uma ação disciplinar, incluindo até mesmo a cessação do contrato de trabalho.
- 18) A aplicação de mecanismos de controle elimina ou reduz ameaças a um nível aceitável. Salvaguardas são necessárias quando as ameaças identificadas se situam num nível em que um observador sensato concluiria que provavelmente o cumprimento dos requisitos aplicáveis à ética ou à independência pode ser comprometido.

<sup>2</sup> Nota explicativa do IRB: Um exemplo de "entidade envolvida como membro de equipe" seria um membro de equipe que teve participação recente na gestão da entidade auditada.

19) Exemplos de mecanismos de controle específicos de auditoria podem incluir:

- a) envolver outra pessoa para revisar o trabalho realizado ou aconselhar, conforme necessário, sem comprometer a independência do auditor. Esta pessoa poderia ser alguém de fora da ISC ou alguém de dentro, que não esteja de qualquer forma associada à equipe de auditoria. É necessário que esta pessoa seja independente da parte responsável e não deve, em razão da revisão realizada ou da consultoria prestada, ser considerada parte da equipe de auditoria;
- b) consultar uma terceira parte, tal como um comitê de diretores independentes, um órgão regulador profissional ou um colega de trabalho;
- c) fazer rotação do pessoal para auditorias operacionais em entidades diferentes, após alguns anos, para combater o risco de familiaridade;
- d) todos os indivíduos que trabalham numa auditoria devem confirmar sua independência antes de começarem a trabalhar e devem ponderá-la durante toda a auditoria; e
- e) afastar uma pessoa da equipe quando interesses financeiros, relacionamentos ou atividades dessa pessoa criem uma ameaça à independência.

Usuários previstos e partes responsáveis

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/25)

*Orientação*

20) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional. Os poderes legislativo e executivo, as entidades governamentais, os terceiros interessados no relatório e o público, todos podem ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser um usuário

previsto, mas raramente será o único. Em muitos casos o poder legislativo ou executivo será o usuário previsto primário de um relatório de auditoria. Entretanto, podem existir outros usuários previstos, tanto dentro como fora do poder executivo. Os cidadãos podem utilizar os resultados para fazer escolhas mais bem informadas e, portanto, podem ser usuários previstos. Grupos de interesse, organizações envolvidas na implementação de políticas públicas, a comunidade acadêmica e, por último, mas não menos importante, a mídia, todos podem também ser usuários previstos em um contexto específico. É recomendável identificar quem são os usuários previstos relevantes nos estágios iniciais da auditoria.

- 21) Um grupo especial de usuários previstos são os especialistas em um campo específico da auditoria. Os relatórios oficiais se beneficiam da sua colaboração. Por outro lado, os relatórios correm o risco de perder credibilidade quando os especialistas contestam as conclusões e recomendações.
- 22) As partes responsáveis são primariamente aqueles que deveriam adotar medidas a partir das conclusões e recomendações do relatório de auditoria. O papel da parte responsável pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos, cada um com responsabilidade por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir os responsáveis pelo objeto auditado, em um papel operacional e/ou de supervisão. Ao final da cadeia de *accountability* haverá sempre uma parte responsável (por exemplo, um ministro) que prestará contas ao poder legislativo das despesas e do desempenho de uma determinada área.
- 23) O auditor operacional muitas vezes tem considerável discricionariedade na seleção de objetos e na identificação de critérios, o que, por sua vez, tem influência sobre quem são as partes responsáveis relevantes e os usuários previstos. O auditor precisa considerar os papéis dos usuários previstos ao desenhar e conduzir a auditoria e, ao mesmo tempo, manter sua independência.

## Objeto

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional.**  
(ISSAI 3000/29)

## Orientação

24) O objeto é relacionado à questão “o que é auditado”. O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas específicos, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Exemplos podem ser a prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos de políticas e regulamentos governamentais sobre a administração, as partes interessadas, as empresas, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e delimitado nas questões de auditoria.

Em muitas ISC, o mandato de auditoria operacional não alcança a revisão das bases das políticas dos programas governamentais. Nesses casos, a auditoria operacional não questiona o mérito dos objetivos da política, mas pode sim envolver o exame das medidas tomadas para desenhar, implementar ou avaliar os resultados dessas políticas, e pode implicar o exame da adequação das informações que levaram às decisões sobre a política.

25) O objeto deve refletir o risco e a materialidade dentro da área de auditoria. Isso é importante para agregar valor e garantir que a auditoria seja relevante. A identificação do objeto será muitas vezes feita com base numa análise de risco. Enquanto o objeto refere-se ao que é auditado, o escopo define os limites do objeto que o auditor irá avaliar e relatar.

## Confiança e asseguração na auditoria operacional

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios.

(ISSAI 3000/32)

## Orientação

26) Todo trabalho de auditoria é um tipo de serviço de asseguração, significando que o auditor fornece informações confiáveis e válidas a um usuário previsto (normalmente o poder legislativo ou executivo) sobre as atividades de uma parte responsável (tipicamente uma entidade do governo ou um órgão do poder executivo).

Nesse contexto, “*informações confiáveis e válidas*” exigem que as conclusões sobre o objeto sejam logicamente ligadas ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e sejam sustentadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e ao(s) critério(s) de auditoria, e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto em relação aos critérios.

27) Assim, os relatórios de asseguração são destinados a fornecer confiança aos usuários previstos que as conclusões de auditoria refletem fielmente o estado do objeto subjacente avaliado. Simplificando, os usuários previstos dos relatórios de asseguração deveriam ter segurança razoável de que as conclusões são confiáveis e válidas.

28) Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios.

29) Chegar a uma conclusão de auditoria é um exercício de inferência que envolve julgamento considerável. Por isso, é muito importante que todos os aspectos da(s) conclusão(ões) sejam sustentados por achados baseados em evidências relacionadas aos critérios de auditoria. Por outro lado, todos os achados devem também ser considerados ao se expressar a conclusão. A lógica é esta: “*Dados os achados A, B, C e D comparados aos critérios de auditoria aplicáveis X, a conclusão natural é a seguinte*”.

30) Em segundo lugar, para se chegar a uma conclusão, é muito importante que os achados sejam baseados em evidência suficiente e apropriada. Se, de alguma forma a evidência apresentar falhas, os achados e a conclusão também terão falhas.

31) Fornecer asseguração, nesse sentido, requer que as conclusões

sejam baseadas em achados sólidos comparados aos critérios de auditoria, e que os achados sejam baseados em sólida evidência. No entanto, também é importante tornar essas ligações claras para os usuários previstos, por meio de descrições explícitas sobre como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos, de forma equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou conjunto de conclusões (ISSAI 100/32). Se isso for feito corretamente, os usuários previstos poderão confiar na validade das conclusões. O auditor, então, terá fornecido asseguração.

#### Formas de fornecer asseguração

32) A asseguração pode ser comunicada de diferentes maneiras. Alguns exemplos de como isso pode ser feito incluem, mas não se limitam ao seguinte:

- a) por meio de uma visão geral sobre os aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, quando o objetivo de auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou
- b) fornecendo informação específica sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios de auditoria utilizados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

33) É boa prática fazer uma escolha embasada, dependendo das circunstâncias, sobre como a asseguração é comunicada. Também é importante não confundir a alternativa “a)” com uma opinião formal de certificação, que comunica explicitamente o nível de asseguração (ISSAI 300/21). Uma opinião formal, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, não é possível em auditoria operacional. Desse modo, a forma como a asseguração é comunicada encontra-se inserida sob o título “De outras formas” descrita na ISSAI 100/32.

## Objetivo(s) de auditoria

### Requisito conforme a ISSAI 3000:

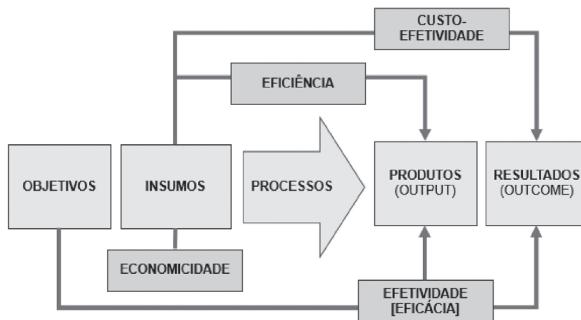
O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.

(ISSAI 3000/35)

## Orientação

- 34) O(s) objetivo(s) de auditoria declara(m) o propósito de auditoria e o que o auditor procura alcançar ao realizar a auditoria. O(s) objetivo(s) de auditoria deve(m) ser formulado(s) de uma maneira que torne possível concluir se ele(s) foi/foram alcançado(s) ao término da auditoria.
- 35) Uma boa prática é estabelecer o(s) objetivo(s) de auditoria no início da fase de planejamento para facilitar a identificação das questões a serem auditadas e relatadas. O(s) objetivo(s) determina(m) o objeto, que é delimitado nas questões de auditoria, e fornece(m) a resposta para o motivo da realização da auditoria. O(s) objetivo(s) e o escopo da auditoria são inter-relacionados e devem ser considerados em conjunto. Mais informações sobre a definição de(s) objetivo(s) encontram-se na G UID 3920.
- 36) Na definição de auditoria operacional, os três Es (economicidade, efetividade e eficiência) têm um lugar central. A relação entre esses três princípios é mais explicada na Figura 1. Nesta figura, os **inssumos** referem-se aos recursos financeiros, humanos e materiais utilizados nas intervenções do governo (empreendimentos, políticas, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais). **Produtos** referem-se aos produtos, bens de capital e serviços resultantes de uma intervenção governamental. **Resultados** referem-se aos efeitos prováveis ou alcançados a partir dos produtos de uma intervenção. Esses efeitos podem ser de curto, médio ou até de longo prazo (os efeitos de longo prazo podem também ser chamados de “impactos”).

Figura 1



### Economicidade

37) A auditoria de economicidade foca em como a entidade auditada tem conseguido minimizar os custos dos recursos (insumos), levando em consideração a qualidade adequada desses recursos. Este tipo de auditoria foca somente nos insumos. A questão principal é: *“Os recursos utilizados estão sendo disponibilizados tempestivamente, em quantidade e qualidade adequadas, e com o melhor preço?”*. A qualidade é um conceito importante no que diz respeito aos insumos (tanto na economicidade como na eficiência).

### Qualidade

Na definição dos três Es, a qualidade do produto constitui um fator importante. Se os custos dos produtos ou serviços diminuem ao mesmo tempo em que a qualidade também cai, pode-se questionar se a economicidade, eficiência e efetividade estão sendo alcançadas. Portanto, é importante avaliar se e como a qualidade é afetada quando se busca a economicidade, a eficiência e/ou a efetividade. Algumas vezes os critérios de qualidade são claramente definidos para produtos ou serviços específicos e podem ser utilizados para essas avaliações. Uma das outras formas possíveis para avaliar a qualidade de produtos ou serviços é pela mensuração da satisfação do cliente.

### Eficiência

38) A auditoria de eficiência tem como foco investigar se os recursos têm sido utilizados de forma ótima ou satisfatória, ou se resultados

iguais ou semelhantes em termos de quantidade, qualidade e prazo de entrega poderiam ser alcançados com menos recursos. A eficiência avalia a relação entre insumos e produtos. As principais questões são: *“Estamos obtendo o máximo de produtos – em termos quantitativos e qualitativos*

*- de nossos insumos?” ou “Poderiam ser obtidos os mesmos produtos com menos insumos?”.*

39) Auditorias de eficiência podem ser direcionadas para a **eficiência técnica** (por exemplo, é possível simplificar os processos para melhorar o desempenho?), para a **eficiência alocativa** (por exemplo, *pode-se melhorar a eficiência alocando recursos de outra forma, deslocando-os para instrumentos que contribuam para a obtenção de mais produtos?*), ou para a **eficiência de escala ou sinergia** (por exemplo, *o mesmo produto pode ser realizado com menos insumos, compartilhando meios ou processos, ou ainda com a fusão de organizações?*).

40) A eficiência é um conceito relativo. Um processo, um instrumento ou programa é mais ou menos eficiente que um outro. Isso significa que em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação. Alguns exemplos incluem: comparar atividades similares em entidades comparáveis, comparar um processo (em uma entidade) com o mesmo processo em um momento anterior, comparar um processo antes e depois da adequação de política ou procedimento, comparar a eficiência de uma organização com um conjunto de características reconhecidas de organizações eficientes. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação. Isso pode levar a um melhor entendimento sobre porque os processos são eficientes, mesmo sem mensurar a eficiência propriamente dita.

### **Efetividade**

41) A efetividade diz respeito à extensão na qual os objetivos das políticas públicas têm sido alcançados, em termos de produtos gerados. Refere-se à relação entre metas ou objetivos de um lado, e os resultados de outro. Como mostra a Figura 1, a questão da efetividade consiste de duas partes: primeiro, em que medida os objetivos são cumpridos e, segundo, se isso pode ser atribuído

aos produtos da política disponibilizados. Ambas as partes são discutidas a seguir.

- 42) A primeira questão é: “*em que medida os objetivos de um programa ou política pública são alcançados?*”. Pode ser respondida por meio de uma auditoria orientada a resultados. Nessas auditorias, o foco principal é sobre os objetivos (eles são específicos e mensuráveis?) e sobre a comparação entre o produto e/ou resultado real e esses objetivos (ver também a abordagem orientada para resultados no parágrafo 51).
- 43) A mensuração e comparação de produtos ou impactos em face dos objetivos numa abordagem orientada a resultados pode dar uma indicação de efetividade, mas não estabelece uma relação causal entre o impacto e o programa que está sendo auditado. Também não fornece informações sobre as razões do desempenho. A segunda parte da questão sobre efetividade, no entanto, pode abordar a contribuição do programa para a consecução dos objetivos. Ao auditar a efetividade, deve-se tentar identificar a relação entre o alcance dos objetivos e a implementação do programa. A “*teoria da mudança*” constitui uma ferramenta útil para esse fim.

### Teoria da mudança

Descreve como e porque uma iniciativa ou programa leva aos resultados esperados. É mais do que uma descrição esquemática de insumo, produtos (output) e resultados (outcome) esperados conectados por setas (Figura 1). A teoria descreve os pressupostos por trás das setas, indicando como os insumos levam aos produtos desejados e como estes levarão ao impacto esperado. Em outras palavras, como ocorrerá a mudança. Identificar a teoria por trás de um programa ou de uma política pública pode ser feito pela análise dos documentos-chave nos quais a política é descrita ou por meio de entrevista com os responsáveis pela política ou pelo programa. A teoria da mudança pode ajudar o auditor (e às vezes também os responsáveis) a obter uma descrição clara e um melhor entendimento dos pressupostos sobre as relações de causalidade entre o produto e o impacto esperado (objetivos) de uma política ou um programa.

44) A efetividade pode ser mensurada por vários métodos. Os métodos mais sofisticados comparam a situação abordada antes e depois da introdução da política ou programa e envolve a mensuração do comportamento de um grupo de controle, que não tenha sido submetido à política ou programa (o *contrafactual*). Isto pode ser feito por meio de teste aleatório ou como quase-experimento. Este tipo de método, entretanto, nem sempre é viável. Às vezes métodos mais qualitativos são mais adequados para se obter uma visão sobre as relações de causalidade entre a política ou o programa e os efeitos, especialmente para se encontrar respostas para questões tais como “*o que funciona para quem e em que circunstâncias?*”. Ao apresentar conclusões sobre as relações causais entre políticas ou programas e os efeitos é importante ser transparente sobre os pontos fortes e as limitações dos métodos utilizados. Há muitos manuais (de avaliação) que oferecem orientações sobre a escolha de métodos adequados.

45) Outra abordagem que é muitas vezes usada em auditoria operacional consiste em não mensurar a efetividade propriamente dita, mas focar nas condições necessárias (ou que aparentemente são) para garantir a efetividade. Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para garantir a adequada e tempestiva prestação de serviços (ver produtos na figura 1, no parágrafo 37). Outras condições podem ser a extensão na qual os públicos-alvo foram alcançados ou o nível de desempenho. Esses tipos de auditoria muitas vezes têm as características de uma

auditoria baseada em processo ou de uma avaliação de programa. Dados dos sistemas de gestão de desempenho podem ser bastante úteis para este tipo de auditoria; entretanto, avaliar a qualidade desses dados é de suma importância.

46) Uma auditoria muitas vezes priorizará apenas um dos três Es, uma vez que auditar efetividade ou eficiência é frequentemente um processo demorado e pode exigir conhecimento especializado. No entanto, não é recomendável examinar aspectos de economicidade, eficiência ou efetividade de atividades em total isolamento. Por exemplo, olhar para a economicidade sem considerar também, pelo menos sucintamente, o resultado de uma política pode levar a intervenções baratas, porém não efetivas. Inversamente, em uma auditoria de efetividade, o auditor

pode também querer considerar os aspectos de economicidade e eficiência: *os resultados de um órgão auditado, atividade, programa ou operação podem ter tido o resultado desejado, mas os recursos foram muito caros?*

- 47) Uma auditoria não necessariamente precisa focar apenas os efeitos pretendidos de uma política. Efeitos não intencionais (positivos ou negativos) também podem ser relevantes para o auditor considerar. Efeitos não intencionais podem, por exemplo, ser revelados por meio de entrevistas com o grupo-alvo de uma intervenção, com críticos do programa auditado ou com outras partes interessadas relevantes. A abordagem de efeitos não intencionais pode ser especialmente relevante se o auditado parecer ignorar esses efeitos ou se estes não estiverem incluídos na teoria da mudança, tal como descritos nos documentos-chave da política ou do programa auditado.

### *Custo-efetividade*

- 48) A relação custo-efetividade combina ambos os elementos de eficiência e efetividade (ver figura 1) ao analisar a relação entre o resultado de um instrumento, projeto ou programa e os insumos, em termos de dinheiro e capital humano. O resultado deste tipo de análise pode ser expresso em uma proporção: custo por unidade de resultado ou produto por unidade de custo. Um exemplo é o custo de reduzir as emissões de CO<sub>2</sub>, que pode ser descrito como X euros/kg de emissões de CO<sub>2</sub> evitadas ou o inverso X kg de CO<sub>2</sub> evitados/euro gasto.

### **Equidade e auditoria operacional**

Algumas ISC identificam a equidade como um quarto E. A equidade baseia-se no princípio de que todos devem ter o direito de exercer seus direitos civis (por exemplo, liberdade de expressão, acesso à informação, liberdade de associação, direito ao voto, igualdade de gênero) e seus direitos políticos e sociais (por exemplo, saúde, educação, moradia e segurança). As políticas públicas de proteção e desenvolvimento social desempenham um papel chave na promoção da equidade. As questões relativas à equidade também podem ser tratadas como um tema adicional em auditorias operacionais ou como um aspecto da efetividade, no qual ela é uma meta explícita da política ou um objetivo do programa. O exame da equidade pode envolver, por exemplo, igualdade de acesso a serviços, impactos distributivos, e impactos nas disparidades regionais.

## Abordagem de auditoria

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas.**  
(ISSAI 3000/40)

### Orientação

49) A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s) de auditoria, os critérios e o trabalho realizado para a coleta de evidências. A auditoria operacional geralmente adota uma das três abordagens a seguir ou uma combinação delas:

- a) uma **abordagem orientada a resultados**, que avalia se os objetivos em termos de resultados ou de produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido;
- b) uma **abordagem orientada a problema**, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios de auditoria;
- c) uma **abordagem orientada a sistema**, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão.

50) Uma abordagem orientada a resultados envolve principalmente questões como:

*“Qual é o desempenho ou quais resultados têm sido atingidos e quais requisitos ou objetivos têm sido cumpridos?”*. Nesta abordagem, o auditor estuda o desempenho real, os resultados e efeitos e relaciona estes com (os critérios baseados nas) metas e/ou objetivos da política. Os achados serão, portanto, muitas vezes, na forma de desvios dos critérios. As recomendações, se apresentadas, geralmente têm como objetivo a eliminação de tais desvios. A perspectiva é, nesse sentido, basicamente normativa.

51) Uma abordagem orientada a problema trata principalmente da verificação e análise de problemas e tem ponto de partida em um problema ou um desvio “conhecido” daquilo que deveria ou poderia ser. Os critérios de auditoria têm um papel menos significativo

do que na abordagem orientada a resultado. Estes são utilizados principalmente para identificar o(s) problema(s), como um ponto de partida para a auditoria. A tarefa principal da auditoria é verificar a existência de problemas estabelecidos e analisar as suas causas a partir de diferentes perspectivas (problemas relacionados à economicidade, eficiência e efetividade de empreendimentos ou programas governamentais). A abordagem orientada a problema trata de questões como: *“Qual é o problema? Quais são as causas do problema? Em que medida o governo pode resolver o problema? O governo tem algum programa para solucionar o problema?”*.

- 52) A perspectiva é analítica e instrumental; o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre problemas declarados e como lidar com eles. O auditor pode utilizar vários métodos e não é limitado em suas análises. A abordagem pode tanto aplicar a técnica de fornecer respostas para questões de auditoria ou focar em testes de hipóteses estabelecidas. Todas as possíveis causas relevantes são consideradas (apenas metas gerais são consideradas como dadas). Assim, propostas para alterar leis, regulamentos e concepções estruturais de empreendimentos governamentais não são descartadas, se ficar demonstrado que a estrutura existente dá origem a problemas graves e verificados.
- 53) A abordagem orientada a sistema não foca diretamente na política ou nas metas, mas no bom funcionamento dos sistemas de gestão, como condição para a eficiência e efetividade das políticas. Sistemas de gestão financeira, sistemas de avaliação, sistemas de controle ou sistemas de TIC são exemplos desses sistemas. Esse tipo de auditoria pode utilizar questões descritivas como:
- Qual é o objetivo do sistema?
  - Quem são os atores responsáveis no sistema?
  - Quais são as responsabilidades de cada ator?
  - Quais regras, regulamentações e procedimentos são relevantes?
  - Quais os fluxos de informação relevantes?

E podem ser complementadas por questões mais avaliativas tais como:

- a) Em que medida existe um plano consistente?
- b) Existe um bom sistema de monitoramento da qualidade?
- c) A comparação entre a informação do sistema de monitoramento e o plano leva a ajustes, se necessário?
- d) O planejamento, o monitoramento e os ajustes estão registrados de uma maneira sistemática para garantir *accountability* para um nível mais alto da administração?
- e) Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada?

#### Critérios de auditoria

Requisitos conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve estabelecer critérios apropriados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e sejam relacionados com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.**

(ISSAI 3000/45)

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

(ISSAI 3000/49)

#### Orientação

54) Critérios de auditoria representam padrões com base nos quais a evidência de auditoria é julgada. Os critérios em auditoria operacional são razoáveis e atingíveis, são padrões de desempenho específicos para a auditoria realizada, com base nos quais a economicidade, a eficiência e a efetividade são avaliadas e mensuradas para determinar se o desempenho é insuficiente, atende ou excede as expectativas. Os critérios de auditoria destinam-se a dar direção à avaliação (ajudando o auditor a responder questões como: *Em que bases é possível avaliar o*

*desempenho real?" "O que é requerido ou esperado? "Quais são os resultados a serem alcançados - e como?"*).

55) Ao definir os critérios de auditoria, o auditor precisa levar em conta que os critérios devem ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos. Esses atributos podem ser descritos a como a seguir:

- a) critérios de auditoria relevantes contribuem para conclusões que auxiliam a tomada de decisões pelos usuários previstos e respondem às questões de auditoria;
- b) critérios de auditoria compreensíveis são claramente enunciados, contribuem para conclusões claras e são inteligíveis para os usuários previstos. Não estão sujeitos a grandes variações na interpretação;
- c) critérios de auditoria completos são suficientes para o propósito da auditoria e não omitem fatores relevantes. São significativos e tornam possível fornecer aos usuários previstos uma visão geral prática para as suas necessidades de informação e de tomada de decisões;
- d) critérios de auditoria confiáveis resultam em conclusões razoavelmente consistentes quando usados por outro auditor nas mesmas circunstâncias;
- e) critérios de auditoria objetivos são livres de qualquer viés por parte do auditor ou da entidade auditada.

56) Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, focando naquilo que é esperado, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que poderia ser (dadas melhores condições) ou que deveria ser em conformidade com leis, regulamentos ou objetivos. Diversas fontes, além da legislação, podem ser utilizadas para identificar critérios de auditoria, incluindo as regulamentações, normas, princípios sólidos e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais.

57) Os critérios podem desempenhar uma série de papéis importantes para auxiliar a realização de uma auditoria operacional, incluindo:

- a) proporcionar uma base sobre a qual os procedimentos para coleta de evidência de auditoria podem ser desenvolvidos;

- b) fornecer a base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar a conclusões sobre os objetivos de auditoria;
  - c) ajudar a dar forma e estrutura às observações;
  - d) formar uma base comum para a comunicação dentro da equipe e com a administração da ISC sobre a natureza da auditoria; e
  - e) formar uma base para a comunicação com a administração da entidade auditada.
- 58) Na auditoria operacional, os conceitos gerais de economicidade, eficiência e efetividade precisam ser interpretados em relação ao objeto, e os critérios resultantes geralmente variam de uma auditoria para outra. No entanto, os critérios estabelecidos podem também ser úteis para outras auditorias da mesma entidade ou para auditorias de entidades com um escopo semelhante.
- 59) Os critérios de auditoria são estabelecidos pelo auditor. Contudo, eles devem ser discutidos com a entidade auditada (e possivelmente com outras partes interessadas) durante a fase de planejamento ou, no mais tardar, na fase da execução. Discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada serve para garantir que haja uma compreensão comum e compartilhada de quais critérios serão usados como referências na avaliação da entidade auditada. Por isso, é importante definir claramente os critérios em relação aos quais a entidade será avaliada.

#### Risco de auditoria

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor. (ISSAI 3000/52)**

#### Orientação

- 60) Risco de auditoria é a possibilidade de que os achados, as conclusões e as recomendações do auditor possam ser impróprios ou incompletos, por causa de fatores como a insuficiência ou impropriedade da evidência, processo de auditoria inadequado,

omissões intencionais ou informações enganosas devido a erro de interpretação ou fraude.

- 61) Lidar com o risco de auditoria é parte de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Para gerenciar o risco de auditoria, o auditor precisa:
- a) identificar os riscos;
  - b) avaliar os riscos;
  - c) desenvolver e implementar estratégias para prevenir e mitigar os riscos;
  - d) monitorar o risco de auditoria e as estratégias de mitigação durante toda a auditoria e fazer ajustes conforme necessários às mudanças de circunstâncias (isto é, aplicar uma abordagem de gerenciamento de riscos ao controlar o risco de auditoria).

## Comunicação

Requisitos conforme a ISSAI 3000:

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

*(ISSAI 3000/55)*

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

*(ISSAI 3000/59)*

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

*(ISSAI 3000/61)*

## Orientação

- 62) O desenvolvimento de boas e adequadas relações externas é muitas vezes um fator-chave para que as auditorias dos programas de governo sejam efetivas e eficientes. O progresso e o resultado

da auditoria serão reforçados se a equipe estabelecer um bom contato e promover a confiança, mantendo uma abordagem totalmente profissional durante a auditoria. É preciso ter em mente que é a ISC que busca acesso às fontes, dados e argumentos em uma auditoria. Sem uma boa comunicação pode ficar difícil criar uma atmosfera que atenda a essa finalidade.

#### Entidade auditada

- 63) O processo de comunicação entre o auditor e a entidade auditada começa na fase de planejamento e continua ao longo de toda a auditoria, por meio de um processo de interação construtivo, à medida em que os diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.
- 64) O auditor precisa informar à entidade auditada sobre o objeto, o(s) objetivo(s), os critérios de auditoria, as questões de auditoria, o período a ser auditado, os empreendimentos, as organizações e/ou os programas a serem incluídos na auditoria, assim que possível, após a decisão de iniciar uma auditoria.
- 65) A comunicação desses aspectos-chave, antes do início dos trabalhos, fornece uma imagem clara do que se trata a auditoria e por que está sendo realizada, qual pode ser o resultado e como a auditoria afetará a entidade auditada (por exemplo, prazo, documentação, recursos). Além disso cria-se uma base para troca de opiniões, evitando mal-entendidos e facilitando o processo. Isso não significa que a entidade auditada dita as condições ou de alguma forma controla o processo de auditoria, mas antes, envolve o estabelecimento de um processo construtivo de interação. Em regra, o apoio de pessoas da entidade auditada é essencial para que uma auditoria seja efetiva. Um diálogo ativo com a entidade auditada, os especialistas e outros durante a auditoria torna mais fácil, por exemplo, a verificação contínua do entendimento do auditor e dos achados preliminares de auditoria.
- 66) Os tópicos a seguir podem servir como exemplos para discussões adicionais entre o auditor e a entidade auditada:
  - a) o escopo, os critérios, a metodologia e os procedimentos de auditoria previstos;
  - b) as funções e pessoas importantes para a coleta de dados e com quem a ISC pode estabelecer comunicação direta, os tipos e

quantidades de documentos previstos que seriam ou poderiam ser solicitados pela ISC;

- c) como manter a administração da entidade auditada informada sobre o desenvolvimento da auditoria e os achados emergentes;
  - d) a capacidade de conduzir a auditoria conforme planejado (por exemplo, recursos, cronograma, escopo).
- 67) Quando achados relevantes são constatados durante uma auditoria, a ISC precisa considerar a comunicação destes aos responsáveis pela governança corporativa de maneira tempestiva.
- 68) Finalmente, é preciso lembrar a importância do *feedback* da entidade auditada sobre quão bem funcionou o processo de comunicação durante a auditoria e se há margem para melhorias. Também é importante acompanhar se a entidade auditada considerou o relatório justo, equilibrado e útil.

#### Outras partes interessadas

- 69) Boas relações externas são importantes não apenas na perspectiva de curto prazo de ter acesso à informação e obter um bom entendimento do objeto; é igualmente importante na perspectiva de longo prazo para que a ISC ganhe confiança, respeito e credibilidade das partes interessadas.
- 70) Alguns grupos-chave de partes interessadas são:
- a) o poder legislativo;
  - b) o poder executivo (outros que não a entidade auditada);
  - c) os cidadãos;
  - d) a mídia;
  - e) a comunidade acadêmica;
  - f) organizações não governamentais.
- 71) Durante a comunicação com as partes interessadas, o auditor precisa ser e deve ser visto como sendo livre de influências que possam comprometer a objetividade da ISC ou a sua própria. Do mesmo modo, o auditor deve ser independente. Mais informações sobre independência podem ser encontradas na seção sobre “Independência e ética”.

- 72) Mais informações a respeito do processo de comunicação podem ser encontradas na G UID 3920.

## Habilidades

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

(ISSAI 3000/63)

## Orientação

- 73) A auditoria operacional é uma atividade investigativa complexa, baseada no conhecimento, com valores profissionais ocupando uma posição central. Esses valores incluem a importância de ser dada ao auditor a oportunidade de desenvolver habilidades e atingir resultados de boa qualidade em auditorias. Isso inclui criar um ambiente que seja estimulante e que promova melhorias de qualidade.
- 74) Para se tornar um auditor operacional, um líder de equipe ou um gerente de auditoria operacional, é necessária uma ampla gama de habilidades e disciplinas que incluem:

- a) desenho de pesquisa;
- b) ciências sociais;
- c) métodos de investigação/avaliação científica e a experiência necessária para aplicar tal conhecimento;
- d) bom conhecimento de gestão organizacional;
- e) conhecimento de organizações, programas e funções governamentais;
- f) qualidades pessoais incluindo integridade, criatividade, julgamento, habilidades de análise, trabalho em equipe;
- g) capacidade de comunicação clara e efetiva, tanto oral como escrita; e
- h) habilidades especiais dependendo da natureza de uma auditoria específica (por exemplo, estatística, tecnologia da informação (TI), engenharia) ou conhecimento específico sobre o objeto em questão.

- 75) O conhecimento específico das diferentes áreas funcionais a serem auditadas pode também ser essencial; entretanto habilidades avançadas em contabilidade e auditoria financeira geralmente não são necessárias em auditoria operacional. É importante garantir que a competência seja construída passo a passo e estimular o compartilhamento de conhecimento e a aprendizagem na organização. Aprendizado e treinamento em serviço podem ajudar o auditor a desenvolver o conhecimento e as habilidades profissionais necessários à auditoria operacional.
- 76) As ISC muitas vezes organizam suas auditorias operacionais separadamente das auditorias financeiras e de conformidade, com o pessoal selecionado para auditoria operacional tendo formação e habilidades diferentes daqueles selecionados para as outras modalidades de auditoria. Para satisfazer os requisitos de qualidade, é considerada boa prática que a ISC tenha um programa de treinamento e de desenvolvimento para garantir que o seu pessoal mantenha a proficiência profissional por meio de educação continuada e treinamento. Um fator-chave no processo de desenvolvimento é o aprendizado por meio de trabalho prático de auditoria.
- 77) Educação continuada e treinamento podem incluir tópicos como desenvolvimentos recentes na metodologia de auditoria operacional, desenho de pesquisa, gestão ou supervisão, métodos de investigação qualitativa, análise de estudos de caso, amostragem estatística, técnicas de coleta de dados quantitativos, desenho de avaliação, análise de dados e escrita baseada no leitor, entre outros. Também podem incluir temas relacionados ao campo de trabalho do auditor, como administração pública, políticas públicas e estrutura, política de administração governamental, economia, ciências sociais ou tecnologia da informação. É uma boa prática exigir que os auditores mantenham suas habilidades por meio da obtenção de um certo número de horas de educação profissional continuada a cada ano ou dentro de um período de 2 anos.
- 78) Como a auditoria operacional é um trabalho de equipe, não é boa prática um auditor concluí-la isoladamente, uma vez que as questões envolvidas são complexas. Consequentemente, nem todos os membros precisam possuir todas as habilidades mencionadas acima. Além disso, talvez nem sempre seja possível para a ISC recrutar pessoas que preencham todos os

requisitos. As habilidades necessárias podem, portanto, ser desenvolvidas, uma vez que uma pessoa esteja em serviço, desde que os candidatos à indicação tenham demonstrado claramente mentalidade e aptidão potenciais para o tipo de trabalho que a auditoria operacional requer.

- 79) O auditor precisa possuir proficiência profissional adequada para desempenhar suas tarefas. As ISC devem recrutar pessoal com qualificações adequadas, adotar políticas e procedimentos para desenvolver e treinar seu pessoal para desempenhar suas tarefas efetivamente, preparar orientações escritas relativas à condução de auditorias, apoiar as habilidades e experiências disponíveis na ISC e revisar os procedimentos internos.

#### Utilização de especialistas externos

- 80) Especialistas são muitas vezes utilizados em auditoria operacional para complementar o conjunto de habilidades da equipe de auditoria e para melhorar a qualidade do trabalho. Um especialista, caso seja preciso, é uma pessoa ou empresa com habilidades especiais, conhecimento e experiência em uma área específica que não seja auditoria. Antes de utilizar especialistas, o auditor deve garantir que o especialista tenha a competência necessária exigida para os propósitos da auditoria e que esteja informado sobre as condições e exigências éticas necessárias. Ademais, o especialista deve estar bem informado sobre as regras de confidencialidade. Quaisquer especialistas externos envolvidos na auditoria também devem ser independentes de situações e relações que possam comprometer a sua objetividade. Embora o auditor operacional possa utilizar o trabalho de um especialista como evidência, ele continua a ter a responsabilidade total pelas conclusões do relatório de auditoria.

#### Supervisão

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**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.**

*(ISSAI 3000/66)*

## Orientação

81) A supervisão é essencial para garantir que os objetivos de auditoria sejam alcançados e a qualidade do trabalho seja mantida. A supervisão e o controle adequados são, portanto, necessários em todos os casos, independentemente da competência individual do auditor. A supervisão de auditoria envolve o fornecimento de orientações e diretrizes suficientes para que a equipe designada para a auditoria aborde os objetivos e siga a metodologia aplicável; mantendo-se informada sobre os problemas significativos encontrados e revisando o trabalho realizado. Mais especificamente, a supervisão inclui:

- a) garantir que todos os membros da equipe compreendam completamente os objetivos de auditoria;
- b) garantir que os procedimentos de auditoria sejam adequados e executados apropriadamente;
- c) garantir que a evidência de auditoria seja relevante, confiável, suficiente e documentada;
- d) garantir que as normas internacionais e nacionais sejam seguidas;
- e) acompanhar o desenvolvimento do trabalho para garantir que orçamentos, prazos e cronogramas sejam cumpridos;
- f) 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;
- g) tratar das questões significativas que surgirem durante o trabalho, considerando a sua significância, modificando adequadamente a abordagem planejada;
- h) apoiar o auditor, se e quando necessário, para que ele possa superar os desafios da auditoria;
- i) prestar apoio prático na solução de problemas que surgirem;
- j) identificar questões para consulta aos, ou consideração dos, membros mais experientes da equipe durante o trabalho;
- k) revisar o trabalho de auditoria.

- 82) A natureza e extensão da supervisão do pessoal, da revisão do trabalho de auditoria e da documentação da supervisão variam em função de uma série fatores como o tamanho da organização de auditoria, a relevância e complexidade do trabalho e a experiência da equipe.
- 83) Todo o trabalho de auditoria precisa ser revisado por um membro experiente da equipe à medida em que se desenvolve e particularmente antes que os relatórios sejam finalizados. A revisão confere mais de um nível de julgamento e de experiência ao trabalho de auditoria e precisa garantir que:
- a) o trabalho de auditoria tenha sido desempenhado conforme o plano de auditoria;
  - b) a natureza, época e extensão dos procedimentos realizados sejam consistentes com os programas de auditoria;
  - c) os resultados dos procedimentos e as evidências de auditoria obtidas estejam claramente refletidos na documentação de auditoria e que as conclusões alcançadas sejam consistentes com os resultados do trabalho realizado;
  - d) consultas, quando apropriadas, tenham sido realizadas e as sugestões resultantes tenham sido documentadas e implementadas;
  - e) a evidência de auditoria obtida seja suficiente e apropriada para sustentar os achados, as conclusões e recomendações do relatório.

#### Julgamento e ceticismo profissionais

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**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.**

(ISSAI 3000/68)

## Orientação

- 84) Julgamento profissional refere-se à aplicação de treinamento, conhecimento e experiência relevantes na tomada de decisões informadas sobre os cursos de ação que são apropriados às circunstâncias do trabalho de auditoria. Em auditoria operacional, a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas e exerce um alto grau de julgamento profissional e discricionariedade em relação a questões relevantes.
- 85) Além do pessoal diretamente envolvido na auditoria, o julgamento profissional pode envolver colaboração com outras partes interessadas, especialistas externos e a gerentes na organização de auditoria.
- 86) O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de uma auditoria. A seguir alguns exemplos de como o julgamento profissional é exigido no contexto das auditorias operacionais:
- a) identificando e avaliando quaisquer ameaças à independência, incluindo as relacionadas à independência percebida;
  - b) decidindo o que auditar;
  - c) determinando o nível de entendimento requerido do objeto de auditoria e das circunstâncias relacionadas;
  - d) determinando o(s) objetivo(s), as questões e o escopo de auditoria;
  - e) determinando os critérios;
  - f) determinando a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria;
  - g) determinando os procedimentos de revisão e consulta exigidos para a auditoria e como as sugestões serão tratadas;
  - h) determinando quais achados são relevantes o suficiente para serem relatados;
  - i) avaliando se foram obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas e se algo mais precisa ser feito para responder às questões de auditoria e alcançar conclusões em face do(s) objetivo(s);
  - j) extrair conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas comparadas aos critérios e objetivo(s) de auditoria; e

k) determinando as recomendações a serem feitas.

87) Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude de alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. É essencial que o auditor exerça o ceticismo profissional e adote uma abordagem crítica, faça avaliações racionais, ignorando suas preferências pessoais e a de terceiros. A seguir, alguns exemplos de como o ceticismo profissional é especialmente importante no contexto de uma auditoria operacional:

- a) ponderando a integridade da administração;
- b) questionando as respostas às indagações e outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança;
- c) revisando a avaliação de risco em função da identificação de informações materialmente ou significativamente inconsistentes;
- d) planejando procedimentos suficientes para avaliar a confiabilidade de dados a serem usados durante a auditoria; e
- e) mantendo-se alerta para evidências de auditoria que contradizem outras evidências obtidas.

88) O ceticismo profissional é muitas vezes demonstrado nas várias discussões realizadas com a equipe de auditoria, a administração e os responsáveis pela governança. Exemplos de como o ceticismo profissional pode ser aplicado e avaliado em cada estágio da auditoria incluem, mas não estão limitados a:

- a) o auditor avaliando a lógica do argumento de auditoria, as perspectivas alternativas e os pontos de vista apresentados, e alterando, quando necessário, o seu entendimento durante o curso da auditoria, em vez de simplesmente confiar nas evidências que sustentam a conclusão final;
- b) o auditor desafiando os pontos de vistas e suposições da administração, e não simplesmente aceitando-os;
- c) o auditor avaliando a confiabilidade da fonte dos documentos.

89) O auditor precisa ser receptivo a pontos de vista e argumentos e considerar as questões sob diferentes perspectivas. Isso é necessário a fim de evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Portanto, é importante que o auditor exerça o ceticismo profissional e adote uma abordagem crítica, faça avaliações racionais e ignore preferências pessoais e de terceiros.

Requisito conforme ISSAI 3000:

**O auditor deve avaliar o risco de fraude ao planejar a auditoria e manter-se alerta à possibilidade de fraude durante todo o processo de auditoria.**

(ISSAI 3000/73)

### Orientação

90) A fraude é definida como um ato intencional de um ou mais indivíduos dentre funcionários, administradores, responsáveis pela governança ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade<sup>3</sup> para obter vantagem injusta ou ilegal como:

- a) quebra de confiança;
- b) prática de conluio para concessão de vantagens e contribuições indevidas;
- c) prática de conluio em licitações ou concessões de contratos;
- d) falsificação;
- e) atos desonestos;
- f) falsa representação;
- g) ocultação fraudulenta;
- h) atos ilegais;
- i) distorções intencionais;
- j) irregularidades;
- k) propinas;

<sup>3</sup> Nota de tradução do IRB: O termo original em inglês “*deception*” neste contexto significa falseamento ou ocultação da verdade.

- I) comissões secretas; e
  - m) furto.
- 91) Diferentemente do erro, a fraude é intencional e muitas vezes envolve a dissimulação deliberada dos fatos, podendo envolver um ou mais membros da entidade auditada ou terceiros. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é tanto dos responsáveis pela governança da entidade auditada como da sua administração. A responsabilidade do auditor é identificar e avaliar o risco de fraude onde esse risco for significativo. O auditor também precisa determinar os procedimentos de auditoria em resposta a esses riscos.
- 92) O auditor deve manter o ceticismo profissional durante a fase de planejamento e durante toda a auditoria porque, habitualmente, a administração e os funcionários envolvidos na fraude tomarão medidas para ocultá-la do auditor e de outros dentro e fora da entidade auditada. Na condução de auditorias, o auditor precisa manter-se consciente da possibilidade de fraude relacionada ao objeto (por exemplo, contratações ou vantagens e contribuições). Se o auditor suspeitar ou encontrar fraude, ele deverá levar a questão ao conhecimento do supervisor e às autoridades competentes para adoção das medidas adicionais cabíveis.

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional.**

(ISSAI 3000/75)

### Orientação

- 93) As elevadas expectativas para a profissão de auditoria incluem o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares e profissionais relevantes e a rejeição de qualquer conduta que possa descreditar o trabalho do auditor, incluindo ações que fariam com que uma terceira parte com conhecimento de informações relevantes chegasse à conclusão de que o trabalho do auditor foi profissionalmente deficiente. Espera-se que o auditor adote uma abordagem de auditoria sistemática e devido zelo em todas as fases do processo de auditoria. Devido zelo geralmente refere-

se ao cuidado que uma pessoa prudente teria ao executar um dado trabalho. Isso inclui cuidados adequados no planejamento de auditoria, na coleta e avaliação das evidências e no relato dos achados, conclusões e recomendações. A equipe de auditoria e a ISC devem exercer devido zelo e se preocupar com o cumprimento das normas de auditoria.

94) O poder legislativo e os cidadãos esperam que a ISC e os seus auditores mantenham um alto nível de competência. Isso ressalta a necessidade de se manter as habilidades e a competência profissional individuais e de manter-se atualizado e em conformidade com o desenvolvimento das normas profissionais e a legislação pertinente. A expectativa de atuar com devido zelo requer que o auditor aja com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis ao realizar auditorias operacionais. A diligência engloba a responsabilidade de agir com cuidado em relação a um trabalho.

Um alto padrão de comportamento profissional precisa ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção de temas e o planejamento da auditoria, até a elaboração do relatório. É importante que o auditor trabalhe de forma sistemática, com devido zelo e objetividade. Uma boa prática é a utilização de programas de auditoria, que são planos de trabalho detalhados para orientar a execução do trabalho.

Requisito conforme a ISSAI 3000:

**O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria.**

(ISSAI 3000/77)

### *Orientação*

95) Ao ser criativo, flexível e engenhoso, o auditor estará em melhor condição para identificar oportunidades de desenvolver abordagens de auditoria inovadoras para coletar, interpretar e analisar informações. É importante reconhecer que as diferentes fases do processo de auditoria oferecem diferentes níveis de oportunidades de inovação. Durante a fase de planejamento, o auditor pode ter a maior oportunidade de inovar enquanto ainda estiver no processo de determinar as melhores abordagens e técnicas aplicáveis à auditoria.

- 96) Em auditoria, como nas áreas de avaliação e ciências sociais, as metodologias evoluem e se desenvolvem e novas técnicas e tecnologias para a coleta de evidências e análises podem ser estabelecidas para aprimorar a qualidade da auditoria e do relatório. À medida em que as ISC adotam novas técnicas e tecnologias em função disso, o auditor deve ser perceptivo e disposto a experimentar as novas técnicas e metodologias. Ferramentas como *data analytics* e mineração de dados podem ser usadas, por exemplo, para identificar tendências, padrões e conhecimento a partir de grandes quantidades de dados. O uso avançado de *data analytics* pode levar a avaliações de risco mais focadas, a execução mais eficiente da auditoria e a relatórios mais efetivos. Outros exemplos de inovação abrangem o uso mais amplo de papéis de trabalho eletrônicos e sistemas de gestão de conhecimento para o compartilhamento de informações, que poderiam ser úteis para mais de uma equipe de auditoria, e a utilização de drones para fins fotográficos (por exemplo, nas auditorias operacionais sobre agricultura).
- 97) A ISC precisa promover uma cultura inovadora, e os auditores precisam aprender uns com os outros e abrir suas mentes para fazer as coisas de forma diferente. Em outras palavras, a ISC poderia:
- a) estimular formas inovadoras, de baixo custo, sustentáveis, e baseados na internet para a troca de opiniões, documentos e experiências;
  - b) encorajar auditorias colaborativas de temas relevantes e fomentar a experimentação com novas abordagens, técnicas e relatórios;
  - c) liderar pelo exemplo em sua governança e modus operandi;
  - d) buscar avaliação independente de sua própria governança e modus operandi;
  - e) facilitar atividades para desenvolver a capacidade de “transmitir a mensagem” de modo efetivo; e
  - f) manter-se informada sobre novas metodologias de avaliação.

## Controle de qualidade

### Requisito conforme a ISSAI 3000:

**A ISC deve estabelecer e manter um sistema para salvaguardar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.**

(ISSAI 3000/79)

## Orientação

### *Controle de qualidade (durante a condução da auditoria)*

- 98) Um sistema de controle de qualidade inclui políticas e procedimentos destinados a fornecer à ISC asseguração razoável de que esta e o seu pessoal estão em conformidade com as normas profissionais e com os requisitos legais e regulatórios aplicáveis. O objetivo é garantir que as auditorias sejam conduzidas em um nível consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade abrangem questões como direção, supervisão e revisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta para se chegar a decisões sobre questões difíceis ou controversas.
- 99) O sistema de Controle de Qualidade (CQ) precisa ser concebido de modo que seja adequado para o mandato e às circunstâncias da ISC e capaz de responder aos seus riscos à qualidade. Para que o sistema de controle de qualidade seja efetivo, é preciso que faça parte da estratégia, da cultura, das políticas e dos procedimentos da ISC. Desta forma, a qualidade é incorporada ao processo de condução da auditoria e da elaboração do relatório, em vez de ser um processo adicional após o relatório ser produzido (ver asseguração de qualidade abaixo). A manutenção de um sistema de controle de qualidade exige monitoramento permanente e compromisso com a melhoria contínua.
- 100) Procedimentos de CQ devem ser parte integrante da realização de cada auditoria operacional para minimizar os riscos de erro e orientar consistentemente a sua condução. Esses procedimentos precisam ser documentados e incluir, por exemplo, as várias etapas do processo de auditoria e as verificações a serem realizadas (tais como a revisão da administração, a revisão pelos pares do trabalho preliminar e a revisão editorial dos relatórios finais). Pode

ser útil que a ISC primeiro defina claramente as características do que constitui um relatório de auditoria de alta qualidade.

- 101) Um aspecto fundamental de qualquer auditoria operacional é a consulta formal e informal que ocorre dentro das equipes de auditoria, entre as equipes de auditoria e os especialistas internos e externos. A consulta durante o curso de um trabalho de asseguração é importante, pois ajuda a promover a qualidade e melhora a aplicação do julgamento profissional, bem como a reduzir o risco de erro. A consulta é um aspecto vantajoso para se chegar a conclusões sólidas, para garantir que o relatório seja adequado, justo e equilibrado e que agregue valor. É boa prática documentar as principais consultas que ocorrem, a natureza das sugestões recebidas, e a como a equipe de auditoria as utilizou.
- 102) Um componente fundamental do CQ é o Revisor de Controle de Qualidade do Trabalho (RCQT). O RCQT é um indivíduo independente da equipe de auditoria, que conduz uma avaliação objetiva de questões significativas, incluindo riscos identificados e julgamentos significativos feitos e as conclusões tiradas pela equipe de auditoria na formulação do relatório de auditoria. É uma boa prática nomear um RCQT para auditorias de alto risco, conforme definido pela ISC.
- 103) É difícil para uma ISC desenvolver procedimentos de controle de qualidade eficazes em uma base individual, que possam garantir relatórios de auditoria de alta qualidade em toda a organização. Por conseguinte, é importante desenvolver esses procedimentos no nível institucional. É igualmente importante para o auditor ser – e permanecer – competente e motivado, bem como receptivo ao *feedback* do controle de qualidade. Procedimentos de controle precisam, portanto, ser complementados por apoio, tais como treinamento em serviço e orientações para a equipe de auditoria.
- 104) Ver a ISSAI 140- Controle de Qualidade para ISC para orientações adicionais sobre controle de qualidade.

#### *Asseguração de qualidade (após a conclusão da auditoria)*

- 105) Um processo de Asseguração de Qualidade (AQ)<sup>4</sup> permite

<sup>4</sup> Nota de tradução do IRB: a asseguração da qualidade (quality assurance) é uma avaliação periódica do processo de auditoria. É executada por pessoas independentes, ou seja, que não participaram do processo de auditoria avaliado.

que as auditorias sejam avaliadas independentemente após a sua finalização, em uma base consistente mediante critérios específicos. O principal objetivo de um processo de AQ é monitorar o sistema de controle de qualidade da ISC conforme projetado e avaliar se os controles apropriados estão presentes e funcionando adequadamente. A realização de um processo de CQ, como descrito acima, seria o primeiro passo a ser revisado pelo processo de AQ, e a ISC pode desenvolver seus próprios critérios, com base em suas circunstâncias específicas, com exemplos de questões baseadas em critérios, incluindo:

- a) Em que medida o relatório descreve claramente o contexto em que a área examinada é conduzida?
- b) Em que medida o relatório está bem-estruturado e redigido? O relatório inclui um sumário executivo eficaz?
- c) Em que medida a lógica do escopo está claramente estabelecida?
- d) A metodologia de auditoria está claramente estabelecida?
- e) Em que medida os achados, conclusões e recomendações do relatório são equilibrados, lógicos, consistentes e sustentados pela evidência citada?
- f) Em que medida a auditoria teve êxito nas conclusões em face dos objetivos e forneceu informações úteis para contribuir na melhoria dos serviços públicos?
- g) Em que medida existe documentação suficiente quanto às competências das equipes, aos procedimentos de auditoria realizados, às evidências para sustentar os achados, às consultas realizadas e ao tratamento dos comentários recebidos, e à supervisão?

106) Aqueles que executam a AQ independente podem ser membros experientes da unidade de auditoria operacional (sem qualquer envolvimento na condução da auditoria) ou externos. Uma revisão por pares, realizada por membros de outras ISC nacionais, também pode ser considerada para essa finalidade. O benefício de uma revisão por pares é que os membros entendem claramente o papel e as responsabilidades da ISC, ao mesmo tempo em que têm a distância da ISC para permitir que sua avaliação seja independente. O uso

de uma AQ externa oferece oportunidade para a ISC demonstrar sua accountability perante às partes interessadas, entendendo que a principal razão para a AQ é aperfeiçoar as auditorias, o seu processo e o sistema de controle de qualidade. A ISC pode utilizar os resultados das avaliações de AQ na divulgação de bons exemplos de relatórios de auditoria operacional dentro da ISC para benefício de todos os auditores. Onde se considerar que os relatórios de auditoria operacional necessitam reforço, os membros experientes da equipe devem acessar o sistema de CQ para identificar quais controles podem ser reforçados para produzir relatórios de auditoria operacional que atendam as normas da ISC, e trabalhar com as equipes de auditoria para identificar lições aprendidas e possibilidades para treinamento, mentoria e orientação em áreas específicas.

## Materialidade

### Requisito conforme a ISSAI 3000:

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 propósito de agregar tanto valor possível quanto seja possível.

(ISSAI 3000/83)

## Orientação

107) Materialidade é à importância relativa de um assunto, no contexto em que está sendo considerado, e que pode alterar ou influenciar as decisões dos usuários dos relatórios, como os poderes legislativo ou executivo. A materialidade pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude relativa, a natureza e o efeito sobre o objeto e os interesses expressos pelos usuários previstos ou beneficiários. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e accountability. A materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.

108) Os fatores qualitativos podem incluir aspectos como:

- se um achado é o resultado de um ato intencional (fraude) ou involuntário;

- b) se um aspecto específico do programa ou da entidade é significativo no que diz respeito à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou da entidade auditada;
  - c) se a saúde ou segurança dos cidadãos é afetada;
  - d) se o achado se relaciona à transparência ou à *accountability*.
- 109) A consideração da materialidade é relevante em todos os aspectos das auditorias operacionais. Portanto, o auditor precisa considerar a materialidade ao selecionar os temas de auditoria, ao determinar o(s) objetivo(s) de auditoria, as questões e o escopo, ao definir os critérios, ao avaliar a evidência, ao documentar os achados e ao desenvolver as conclusões e recomendações.
- 110) Os achados são considerados materiais se, individualmente ou de maneira agregada, pode-se razoavelmente esperar que venham a influenciar as decisões relevantes tomadas pelos usuários previstos com base no relatório do auditor. A consideração do auditor sobre a materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor sobre as necessidades de informações comuns dos usuários previstos.
- 111) Os fatores quantitativos relacionam-se à magnitude dos achados que são expressos numericamente. O auditor precisa considerar o efeito agregado dos achados individualmente insignificantes.

### Documentação

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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

(ISSAI 3000/86)

### Orientação

- 112) O auditor precisa manter todos os documentos relevantes reunidos e gerados durante a auditoria operacional. Exemplos de tipos de registros que geralmente são previstos para a documentação na maioria das auditorias operacionais incluem: (a) detalhamentos do plano de auditoria e da metodologia, (b) resultados do trabalho de campo e análises, (c) comunicações

com a entidade auditada e feedback dela recebido, e (d) revisões de supervisores e outras salvaguardas de controle de qualidade. Entretanto, as circunstâncias particulares da auditoria operacional é que irão determinar o propósito específico e o contexto da documentação de auditoria. Isso inclui comunicações substanciais mediante troca de e-mail com um servidor de uma entidade auditada ou com uma parte externa que sejam relevantes para a auditoria e relacionadas com o relatório. A documentação registra quem fez o trabalho de auditoria e a data em que o trabalho foi concluído. A documentação do trabalho de auditoria tem que ser suficiente para permitir um auditor experiente, sem nenhuma ligação prévia com a auditoria, entender:

- a) a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
  - b) os achados do trabalho de auditoria e a evidência de auditoria obtida; e
  - c) as questões significativas surgidas durante a auditoria (por exemplo, alterações no escopo ou na abordagem da auditoria, decisões relativas a um novo fator de risco identificado durante o curso da auditoria, medidas tomadas em função de divergências entre a entidade auditada e a equipe), as respectivas conclusões extraídas e os julgamentos profissionais significativos realizados para se chegar a essas conclusões.
- 113) Se, no contexto de uma auditoria operacional, o auditor coleta dados ou informações pessoais, ele deve garantir que estes sejam adequadamente protegidos. A natureza e a sensibilidade das informações são fatores para determinar qual segurança é adequada.
- 114) Ao determinar a natureza e extensão da documentação para uma área de auditoria específica ou etapa de procedimento, o auditor geralmente precisa de mais documentação de auditoria quando:
- a) o risco é alto (o risco associado com a condução da auditoria ou quando o achado é significativo, sensível ou controverso);
  - b) mais julgamento é necessário ao executar o trabalho ou avaliar os resultados; e
  - c) a evidência é mais significativa (isto é, a evidência é crítica para concluir sobre os objetivos da auditoria).

- 115) É recomendável que a documentação inclua um sistema de referências cruzadas entre o relatório de auditoria e os papéis de trabalho.
- 116) O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a guarda segura dos papéis de trabalho. O auditor também precisa reter os papéis de trabalho por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais para retenção de documentos e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria.



**Instituto  
Rui Barbosa**  
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



# **NBASP**

## Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

O PROCESSO DE  
AUDITORIA OPERACIONAL

# **NBASP 3920**

ORIENTAÇÕES

## NBASP 3920 – O PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL

(Tradução da *GUID 3920 – The Performance Auditing Process*)

# 1

## INTRODUÇÃO

- 1) Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A *ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* define, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI e o marco referencial da auditoria do setor público. A *ISSAI 300 - Princípios de Auditoria Operacional* baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional.
- 2) A ISSAI 3000 é a Norma para a Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam a clareza e compreensão da norma. A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, consequentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Instituição Fiscalizadora Superior (ISC) faça a opção de adotá-la.
- 3) Para cada requisito estabelecido na ISSAI 3000, orientações de apoio não obrigatórias são apresentadas na *GUID 3910 - Conceitos Centrais para Auditoria Operacional* e na *GUID 3920 - O Processo de Auditoria Operacional*.
- 4) A GUID 3920 destina-se a ajudar o auditor a interpretar os requisitos estabelecidos na ISSAI 3000, e a fornecer orientações sobre como cumprir esses requisitos e como aplicar julgamento profissional.
- 5) A ISSAI 3920 é estruturada de acordo com as diferentes fases do processo de auditoria operacional. A primeira seção refere-se ao planejamento da auditoria – como selecionar os temas e planejar a auditoria. A segunda seção refere-se à execução da auditoria para obter evidência suficiente e apropriada para

fundamentar os achados e conclusões do auditor. A terceira seção refere-se ao relatório – o formato, o conteúdo e sua distribuição. A quarta seção refere-se ao monitoramento de achados e recomendações contidos em relatórios de auditorias operacionais anteriores, para identificar e documentar o impacto da auditoria e o progresso alcançado na resolução dos problemas.



## PLANEJAMENTO



- 6) Esta seção contém requisitos e orientações para o planejar auditorias operacionais. O propósito desses requisitos é estabelecer a abordagem geral a ser utilizada pelo auditor ao planejar a auditoria operacional. Esta seção possui duas partes principais. A primeira parte é sobre a seleção de temas e se relaciona principalmente com o processo de planejamento estratégico da ISC. A segunda parte da seção de planejamento é relacionada ao planejamento individual de cada auditoria, concentrando-se em o que auditar, que critérios aplicar e que métodos de coleta e análise de dados usar.

### Requisitos de acordo com a ISSAI 3000

O auditor deve selecionar os temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da ISC, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria. (ISSAI 3000/89)

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da ISC. (ISSAI 3000/90)

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. (ISSAI 3000/91)

### SELEÇÃO DE TEMAS

#### Orientações

## *Selecionando um tema de auditoria como parte do processo de planejamento estratégico*

- 7) *Determinar quais auditorias serão realizadas é parte do processo de planejamento estratégico da ISC. A estratégia da ISC fornece a direção principal para o trabalho da ISC e, portanto, também de sua função de auditoria operacional. A estratégia normalmente abrange vários anos e orienta o auditor na seleção de tópicos, programas ou temas para auditoria. Embora o número de tópicos, programas e temas em potencial seja geralmente alto, a capacidade da ISC é geralmente limitada.*

Consequentemente, decisões sobre a seleção de auditorias devem ser tomadas com cuidado.

- 8) O processo de planejamento estratégico normalmente resultará em um plano operacional de auditoria para a ISC, que abrange um ou mais anos. Considerando a natureza dinâmica do setor público e as mudanças de prioridades nas políticas públicas, recomenda-se que o plano operacional de auditoria seja revisto anualmente.
- 9) Algumas ISC podem selecionar temas baseados em considerações estratégicas relacionadas ao tipo de auditoria operacional e a reformas dentro do setor público. Uma possível opção estratégica consiste em contribuir para a modernização da administração governamental, concentrando-se na auditoria de programas com problemas significativos de desempenho. Outras ISC talvez escolham temas baseados em outros critérios de seleção, por exemplo, os relacionados a um tipo específico de atividade do setor público, como o setor hospitalar ou projetos de investimentos maiores. Uma opção alternativa pode ser simplesmente concentrar- se em auditar órgãos governamentais individuais e seu desempenho no sentido de atingir objetivos e metas em relação a economicidade, eficiência e efetividade.
- 10) O plano operacional de auditoria da ISC servirá de base para o planejamento operacional e a alocação de recursos. O plano pode listar as áreas de auditoria e fornecer uma breve descrição de possíveis problemas, questões e outros argumentos que respaldem cada uma delas. A abordagem para selecionar os temas de auditoria a serem incluídos no plano pode variar. Algumas ISC têm uma abordagem de baixo para cima (*bottom-up*).

*up), na qual o auditor participa do processo de seleção. Outras têm uma abordagem de cima para baixo (top-down), na qual a administração seleciona os temas de auditoria e o auditor não participa do processo de seleção. Algumas ISC utilizam uma combinação das duas abordagens.*

*Avaliando potenciais temas de auditoria, em termos de riscos, materialidade e problemas identificados*

- 11) A seleção de temas de auditoria pode resultar da avaliação de riscos, da análise de problemas e de considerações acerca da materialidade. Riscos são a probabilidade e o impacto de um evento com o potencial para afetar o alcance dos objetivos de uma organização. Materialidade diz respeito não apenas aos aspectos financeiros, mas também aos sociais e/ou políticos, tais como o número de pessoas afetadas por uma lei ou reforma, transparência e boa governança.
- 12) Na auditoria operacional, os riscos podem envolver áreas com baixo potencial de desempenho que afetam os cidadãos ou que têm um grande impacto em grupos específicos de cidadãos. A acumulação de tais indicadores ou fatores ligados a uma entidade ou programa governamental pode representar um importante sinal para o auditor e pode levá-lo a planejar auditorias com base nos riscos ou problemas detectados. Fatores que podem indicar riscos elevados incluem:
  - a) Montantes financeiros ou orçamentários substanciais, ou mudanças significativas no orçamento.
  - b) Áreas tradicionalmente propensas ao risco (por exemplo, sistemas de TI, licitações, tecnologia, questões ambientais e de saúde).
  - c) Atividades novas ou urgentes ou quando há mudanças nas condições (por exemplo, exigências e demandas).
  - d) Estruturas de gerenciamento complexas com possíveis confusões sobre responsabilidades.
  - e) Falta de informações confiáveis, independentes e atualizadas sobre economicidade, eficiência ou efetividade de um programa governamental.
- 13) A análise de temas potenciais deve levar em consideração a maximização do impacto esperado de uma auditoria. Ao analisar

temas potenciais e realizar pesquisa para identificar riscos e problemas, o auditor é aconselhado a considerar o seguinte:

- a) Quanto maior o risco de desempenho em termos de economicidade, eficiência e efetividade ou confiança pública, mais importantes os problemas tendem a ser.
- b) Agregar valor consiste em fornecer novos conhecimentos e perspectivas. Um maior valor agregado pode frequentemente ser alcançado ao se auditar políticas públicas ou objetos que não tenham sido previamente cobertos por auditorias ou outras avaliações.

#### *Selecionando temas de auditoria que sejam auditáveis*

- 14) *A avaliação da auditabilidade é um requisito importante na seleção de temas de auditoria.* Nesta fase, determinar se um tema é ou não é auditável depende de se o tema está dentro do mandato da ISC e se a ISC tem as capacidades para realizar a auditoria. Ao planejar a auditoria, a auditabilidade deverá ser novamente considerada em mais detalhes (ver a seção Planejando a auditoria abaixo).

### **PLANEJANDO A AUDITORIA**

#### **Requisitos de acordo com a ISSAI 3000**

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 e de acordo com os princípios de boa gestão de projetos. (ISSAI 3000/96)

O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento. (ISSAI 3000/98)

O auditor deve definir o(s) objetivo (s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas para permitir o desenvolvimento lógico do planejamento auditoria. (ISSAI 3000/98)

Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve assegurar que elas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria. (ISSAI 3000/37)

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. (ISSAI 3000/101)

O auditor deve submeter o plano de auditoria ao supervisor da auditoria e à alta administração da ISC para aprovação. (ISSAI 3000/104)

O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor. (ISSAI 3000/52)

## Orientações

- 15) Após a ISC ter escolhido um tema de auditoria, o auditor deve planejar a auditoria específica. 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 e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos. Um planejamento bem pensado é, em geral, indispensável na auditoria operacional. Esse trabalho preliminar é frequentemente chamado de pré-estudo.
- 16) O propósito da fase de planejamento é estabelecer se as condições para uma auditoria existem e, se sim, produzir uma proposta de auditoria com um plano de trabalho e um projeto de pesquisa.
- 17) A fase de planejamento é normalmente realizada em um período relativamente curto. O planejamento de um tema específico pode ser realizado em menos de um mês, enquanto um tema mais amplo pode normalmente ser realizado em três meses. Geralmente, a maior parte do tempo alocado para uma auditoria deve ser usada na execução da mesma.
- 18) É aconselhável que o auditor considere as necessidades e os interesses dos principais usuários previstos, incluindo as partes responsáveis, durante o planejamento da auditoria. As necessidades e os interesses dos usuários podem influenciar a seleção de objetivos de auditoria e os tipos de análise realizados pela equipe de auditoria. Em última instância, ao levar em

consideração as necessidades e os interesses dos principais usuários previstos, o auditor pode assegurar que o relatório de auditoria seja útil e compreensível. No entanto, é importante que o auditor permaneça independente e se concentre no papel principal de ser um auditor do setor público, atuando no interesse dos cidadãos. A fase de planejamento da auditoria deve envolver os elementos apresentados no quadro abaixo.

#### **Quadro 1- Elementos da fase de planejamento**

- a) Avaliação da auditabilidade
- b) Entendimento do que será auditado
- c) Definição do(s) objetivo(s) e das questões de auditoria
- d) Definição do escopo da auditoria
- e) Estabelecimento dos critérios da auditoria
- f) Escolha dos métodos para coleta de evidências de auditoria
- g) Boa gestão de projeto e revisão e aprovação do plano pela administração da EFS
  - Gerenciamento dos riscos de auditoria
  - Comunicação na fase de planejamento

#### **AVALIANDO A AUDITABILIDADE**

- 19) A avaliação de auditabilidade é um requisito importante do processo de planejamento. O auditor deve considerar se a realização de uma auditoria é relevante e viável. O auditor pode ter que considerar, por exemplo, se existem critérios disponíveis ou se as informações ou evidências exigidas provavelmente estarão disponíveis. Mesmo que o tema selecionado seja consistente com a estratégia da ISC, o auditor pode observar, durante a fase de planejamento, que o problema já está sendo abordado pela entidade auditada. Estudos semelhantes abrangendo os mesmos objetivos podem já ter sido realizados por outras instituições, ou pode não haver critérios relevantes disponíveis, ou não existir uma base razoável para o desenvolvimento de critérios de auditoria. Outra razão poderia ser o fato de que as informações ou evidências requeridas provavelmente não estarão disponíveis e não podem ser obtidas de maneira eficiente. Por outro lado, a ausência de informações

e dados pode constituir em si um achado significativo e tornar-se parte do próprio objeto da auditoria, e não deve impedir que o auditor realize investigações adicionais. Em tais circunstâncias, é importante que o auditor informe à administração da ISC sobre essas preocupações, para que se possa decidir se prossegue ou não.

## ENTENDENDO O QUE SERÁ AUDITADO

- 20) O objetivo, no início da fase de planejamento, é desenvolver um sólido entendimento do objeto (“*o que será auditado*”) e dos riscos e desafios da área. A auditoria operacional é um processo de aprendizado. A obtenção do conhecimento necessário é um processo contínuo e cumulativo de coleta e avaliação de informações em todas as fases da auditoria. Assim, pode ser necessário obter mais informações e testar hipóteses iniciais na fase de planejamento, uma vez que o tema de auditoria tenha sido selecionado. Essas informações ajudarão o auditor a decidir sobre a melhor abordagem de auditoria. É importante que o auditor considere os custos de se obter informações em relação ao valor adicional dessas informações para a auditoria. As informações obtidas na fase de planejamento podem fazer com que seja necessário ajustar o que será auditado.
- 21) Fontes de informações para o entendimento do que será auditado podem incluir:
  - a) legislação vigente e discursos parlamentares;
  - b) declarações ministeriais, propostas e decisões governamentais;
  - c) perfil de risco da entidade auditada;
  - d) relatórios de auditoria recentes, papéis de trabalho de outros auditores, revisões, avaliações e investigações;
  - e) estudos científicos e pesquisas (incluindo os de outros países);
  - f) planos corporativos e estratégicos, declarações de missão e relatórios anuais;
  - g) orçamento corrente e de médio prazo;
  - h) documentos de políticas, atas de reunião de comitês de gestão e do conselho;

- i) organogramas, orientações internas e manuais operacionais;
  - j) avaliação de programas e planos e relatórios da auditoria interna;
  - k) pontos de vista de especialistas na área;
  - l) conversas com a entidade auditada e com as principais partes interessadas;
  - m) sistemas de informação de gestão ou outros sistemas de informação relevantes;
  - n) estatísticas oficiais;
  - o) relatórios de outras ISC;
  - p) coberturas da imprensa.
- 22) Avaliações e auditorias anteriores são muitas vezes uma fonte útil de informações. Elas podem ajudar a evitar trabalho desnecessário no exame de áreas recentemente analisadas e destacar deficiências que ainda não foram sanadas.

### **DEFININDO O(S) OBJETIVO(S) E AS QUESTÕES DE AUDITORIA**

- 23) O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência ou efetividade (ver ISSAI 3000/35-37). O(s) objetivo(s) determina(m) a abordagem e o desenho da auditoria.
- 24) O(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser pensado(s) como a questão geral de auditoria acerca do objeto (por exemplo, um programa ou atividade governamental) para a qual o auditor busca uma resposta. Portanto, é necessário que o objetivo de auditoria seja formulado de tal forma a permitir uma conclusão clara e inequívoca. O(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser expresso(s) na forma de uma questão geral de auditoria, que é então dividida em subquestões mais detalhadas/específicas.
- 25) O objetivo de auditoria geralmente é baseado em uma perspectiva global, ou seja, uma perspectiva do nível mais elevado. Concentra-se principalmente nos requisitos, intenções, objetivos e expectativas do poder legislativo e do governo central. Porém, também é possível agregar uma perspectiva orientada para o cliente, um foco no gerenciamento de serviços, no tempo de espera e em outras questões relevantes para os cidadãos ou usuários envolvidos.

- 26) O(s) objetivo(s) de auditoria examinado(s) pelo auditor operacional não precisam se basear exclusivamente em uma abordagem de auditoria retrospectiva (ex-post). O auditor pode realizar um estudo de programas em andamento, por exemplo, para estudar o nível de cumprimento de metas ou para avaliar o progresso alcançado.
- 27) É importante que o(s) objetivo(s) de auditoria se baseie(m) em considerações racionais e objetivas. Ao determinar o(s) objetivo(s) de auditoria, o auditor deve estabelecer onde estão os maiores problemas ou riscos, e onde a auditoria pode agregar maior valor. Para ajudar a definir objetivo(s) de auditoria adequado(s), o auditor pode realizar entrevistas com as principais partes interessadas e especialistas, e analisar potenciais problemas a partir de vários pontos de vista.
- 28) O(s) objetivo(s) de auditoria deve(m) fornecer informações suficientes à entidade auditada e a outras partes interessadas sobre o foco da auditoria. Objetivo(s) de auditoria bem definido(s) relaciona(m)-se a uma única entidade auditada ou a um grupo identificável de atividades, sistemas, operações, programas ou organizações governamentais.
- 29) É uma boa prática descrever o(s) objetivo(s) de auditoria da forma mais simples possível. A apresentação do(s) objetivo(s) de auditoria da forma mais clara e concisa possível evita que a equipe de auditoria realize trabalhos desnecessários ou excessivamente ambiciosos. É aconselhável que o auditor evite múltiplos objetivos, quando mais de uma questão principal é colocada, a fim de que seja possível se chegar a conclusões claras (ver “Definindo o escopo da auditoria” abaixo).

### ELABORANDO QUESTÕES DE AUDITORIA

- 30) É uma boa prática para o auditor elaborar questões de auditoria que abordem o(s) objetivo(s) de auditoria. Isso ajudará a definir e estruturar a auditoria.
- 31) É importante que as questões de auditoria sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas na abordagem do(s) objetivo(s) de auditoria. O propósito é cobrir todos os aspectos do objetivo da auditoria com questões de auditoria específicas. Todos os termos empregados nas questões precisam ser claramente definidos. As questões

devem ser formuladas de forma neutra, mesmo que o auditor espere encontrar problemas relacionados às questões.

- 32) Questões de auditoria podem ser analíticas, normativas ou descritivas. Mesmo que seja aconselhável formular questões de auditoria de forma analítica ou normativa, acrescentar questões descritivas pode, às vezes, ser útil em uma auditoria, especialmente ao preparar uma auditoria em uma área onde faltam informações sobre economicidade, eficiência e efetividade.
- 33) A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual o auditor especifica e refina repetidamente as questões, levando em conta o conhecimento de novas informações sobre o objeto, bem como a viabilidade de obter respostas. Durante a fase de planejamento, o propósito de formular questões de auditoria é direcionar sistematicamente a atenção para o que o auditor precisa saber para alcançar o objetivo de auditoria. Questões de auditoria podem ter que ser ajustadas para melhor refletir o objeto, à medida que o auditor adquire mais conhecimento durante a auditoria (ver

'Execução' nesta ISSAI), mas isso não deve ocorrer frequentemente. Uma vez que é recomendado que as questões de auditoria sejam comunicadas à entidade auditada, mudar as questões durante o curso da auditoria pode levantar dúvidas quanto ao profissionalismo, à objetividade e à imparcialidade da auditoria.

## DEFININDO O ESCOPO DA AUDITORIA

- 34) O(s) objetivo(s), as questões de auditoria e o escopo são inter-relacionados e precisam ser considerados em conjunto. Mesmo pequenas alterações no(s) objetivo(s) ou nas questões de auditoria podem ter um grande impacto no escopo geral do trabalho.
- 35) O escopo define o limite da auditoria. Para definir o escopo, o auditor precisa identificar quais entidades devem ser incluídas na auditoria ou qual programa em particular ou aspecto de um programa define o limite da auditoria. O auditor também deve identificar o período de tempo a ser coberto pela auditoria e, se pertinente, os locais a serem incluídos. Para evitar uma auditoria excessivamente complexa ou dispendiosa, o escopo da auditoria pode excluir certas atividades ou entidades, mesmo que, em

princípio, pareçam relevantes para o objetivo de auditoria.

- 36) É uma boa prática discutir o escopo da auditoria com a entidade auditada na primeira oportunidade. Em alguns casos, também pode ser útil esclarecer explicitamente o que não deve ser coberto pela auditoria. Isso pode ajudar a reduzir equívocos ou falsas expectativas.

### ESTABELECENDO OS CRITÉRIOS DA AUDITORIA

- 37) *O auditor precisa estabelecer critérios de auditoria adequados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e às questões de auditoria (ISSAI 3000/45). Critérios de auditoria são as referências ou os padrões utilizados para avaliar o objeto a fim de determinar se um programa atende ou excede as expectativas. Os critérios fornecem a base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar às conclusões sobre o(s) objetivo(s) de auditoria.*
- 38) Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e definem as referências em relação às quais a entidade auditada será avaliada. Os critérios de auditoria podem ser gerais ou específicos, podem refletir um modelo normativo para o objeto sob análise, podem representar boas ou melhores práticas, ou uma expectativa de “o que deveria ser” de acordo com leis, regulamentos ou objetivos. Os critérios de auditoria também podem incluir “o que é esperado”, de acordo com conhecimento científico e melhores práticas, ou “o que poderia ser” (dadas melhores condições). A natureza da auditoria e as questões de auditoria determinam quais critérios são os mais adequados.
- 39) O auditor pode usar muitas fontes diferentes para identificar critérios de auditoria, por exemplo:
- leis e regulamentos que regem o funcionamento da entidade auditada;
  - objetivos políticos ou declarações do poder legislativo;
  - decisões tomadas pelos poderes legislativo ou executivo;
  - indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pelo governo;*
  - procedimentos detalhados para uma função ou atividade;*

- f) padrões de pesquisas, da literatura ou de organizações profissionais e/ou internacionais;
  - g) referenciais internacionais de bom desempenho;
  - h) desempenho correspondente no setor privado;
  - i) referenciais – mesma entidade, anos diferentes; diferentes entidades, mesma atividade;
  - j) documentos de planejamento, contratos e orçamentos da entidade auditada;
  - k) literatura geral sobre gestão e sobre o objeto;
  - l) critérios utilizados anteriormente em auditorias similares ou por outras ISC;
  - m) padrões definidos pelo auditor, possivelmente após consulta com especialistas no objeto;
  - n) identificação do que poderia ser (dadas melhores condições).
- 40) Às vezes, os critérios de auditoria são fáceis de definir, por exemplo, quando as metas estabelecidas pelo poder legislativo ou pelo governo são claras, precisas e relevantes. No entanto, frequentemente esse não é o caso. Os objetivos podem ser vagamente formulados, conflitantes ou inexistentes. Essa situação não deve impedir o auditor de realizar a auditoria. Sob tais condições, o auditor pode ter que estabelecer critérios que refletem o resultado ideal ou esperado, em relação ao qual o desempenho da entidade possa ser medido. Uma possibilidade é estabelecer critérios permitindo que especialistas respondam perguntas como *“quais seriam os melhores resultados possíveis, dadas as circunstâncias e de acordo com a prática comparável mais conhecida?”* Se, por outro lado, o auditor utilizar critérios operacionais ou padrões estabelecidos pela entidade auditada, ele deve ser cauteloso. Atender a esses padrões não significa necessariamente um bom desempenho e o auditor deve estar ciente de que a entidade auditada pode estabelecer padrões irrazoavelmente baixos para ter certeza de que irá cumpri-los.

## Quadro 2 - Dicas para estabelecer bons critérios de auditoria

*Certifique-se de que eles sejam:*

- a) Relevantes e que tenham uma vinculação causal com as questões de auditoria.
- b) Compreensíveis, concisos e claros, ou seja, sem ambiguidades e fáceis de compreender.
- c) Completos, coletivamente exaustivos para cada questão de auditoria – tomados em conjunto, são suficientes para responder as questões de auditoria.
- d) Objetivos, livres de qualquer viés.
- e) Verificáveis, de modo que seja possível identificar quais procedimentos e evidências são necessários para fornecer uma resposta e concluir em relação aos critérios.
  - Gerenciamento dos riscos de auditoria
  - Comunicação na fase de planejamento

- 41) De acordo com a ISSAI 3000/51, o auditor deve, como parte do planejamento e/ou da execução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada e possivelmente com as partes interessadas relevantes. Espera-se, com isso, que discordâncias sobre critérios possam ser identificadas, discutidas e solucionadas num estágio inicial. Isso é especialmente importante quando os critérios são desenvolvidos especificamente para o trabalho ou quando eles não são óbvios e podem levar a um conflito com a entidade auditada.
- 42) É importante que o auditor ouça os bons argumentos da entidade auditada ao discutir os critérios, mas ao mesmo tempo esteja ciente de seu potencial interesse em esconder suas fraquezas. Os fatos e argumentos apresentados pela entidade auditada devem ser sopesados em face de outros fatos e argumentos relevantes (de outras fontes, de especialistas etc.) e o auditor pode aceitar a perspectiva da entidade auditada em relação aos critérios após cuidadosa consideração. No entanto, a decisão final sobre o estabelecimento de critérios é do auditor e é importante que este permaneça independente durante esse processo.

## ESCOLHENDO MÉTODOS PARA A COLETA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

- 43) Uma parte importante do planejamento de como executar a auditoria é a determinação dos métodos a serem utilizados para a coleta e análise de dados. O(s) objetivo(s), as questões, o escopo e os critérios de auditoria são os fatores que orientam quais as evidências necessárias e os métodos mais apropriados para obter tais evidências.
- 44) Durante a fase de planejamento, o propósito da escolha de métodos é focar sistematicamente no que o auditor precisa saber para responder as questões de auditoria e abordar os critérios, e de onde e como o auditor pode obter as informações. Para isso, é aconselhável realizar um teste-piloto no qual o auditor teste o método de coleta de dados. O objetivo é adotar os melhores métodos e padrões, mas problemas práticos relacionados à disponibilidade de dados ou a viabilidade e custos de coletá-los podem restringir a escolha de métodos. O auditor pode ter que se contentar com a segunda melhor solução.
- 45) Caso haja algum problema com a disponibilidade de dados secundários ou eles sejam de baixa qualidade, o auditor pode decidir pela coleta de dados primários, elaborando questionários, registros estatísticos, observações etc. Embora dados primários desenvolvidos pelo auditor sejam geralmente mais confiáveis, dados secundários coletados e/ou analisados por outros (por exemplo, relatórios de avaliação de desempenho, relatórios internos etc.) podem ser uma importante fonte de informações em auditorias operacionais.
- 46) Os auditores também podem ter que considerar alterações no planejamento da auditoria. O auditor deve decidir quais métodos são apropriados para uso na auditoria, ou seja, quais são as vantagens e desvantagens e se os métodos são muito dispendiosos para usar em comparação com os resultados esperados. Em tais situações, a relevância e o valor agregado pela alteração do planejamento precisam ser considerados, e as mudanças na auditoria precisam ser feitas o mais cedo possível.
- 47) As auditorias operacionais podem recorrer a uma grande variedade de técnicas de coleta de dados que são comumente utilizadas nas ciências sociais, tais como pesquisas, entrevistas, observações e coleta de dados administrativos e de documentos

escritos. Métodos de amostragem estatística e pesquisas podem permitir que estimativas sejam feitas para toda população e estudos de caso combinados com outras evidências fornecem oportunidade para análises mais profundas.

- 48) Diferentes tipos de evidência de auditoria podem ser obtidos usando diferentes métodos de coleta de dados, como ilustrado na tabela a seguir.

**Tabela 1 - Relação entre tipos de evidência de auditoria e diferentes métodos**

Evidência de auditoria	Métodos de coleta de dados
<b>Evidência testemunhal</b>	Entrevistas Pesquisas e questionários Grupos focais Grupos de referência
<b>Evidência documental</b>	Revisão de documentos Revisão de arquivos Uso de estatísticas existentes Uso de bases de dados existentes
<b>Evidência física</b>	Observação de pessoas Inspeção de objetos ou processos Experimentos (por exemplo: nível de segurança de dados eletrônicos)
<b>Evidência analítica</b>	Métodos de coleta de dados quantitativos. Análise DEA, análises de regressão. Cálculos, comparações, separação de informações em componentes, e argumentos racionais.

- 49) É importante que o auditor estabeleça uma estratégia apropriada para a auditoria, combinando desenhos de estudo, métodos e técnicas de auditoria que se adequem ao contexto, ao(s) objetivo(s), às questões, aos critérios, às habilidades e aos recursos do auditor, bem como à disponibilidade de dados.

## UM EXEMPLO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO

- 50) Ao planejar a auditoria, o auditor deve estabelecer correlação entre o(s) objetivo(s) de auditoria, o escopo e as questões de auditoria, os critérios de auditoria e os métodos de coleta e análise de dados. Não existe um modelo universalmente aplicável sobre como planejar e desenhar auditorias operacionais. O método apresentado abaixo representa boa prática e é frequentemente aplicado. Ele pode não se adequar a todas as auditorias, mas é útil em trabalhos complexos. Portanto, em cada caso o auditor deve refletir se o método apresentado é adequado ou se há alternativas melhores.
- 51) O objetivo de uma matriz de planejamento é tornar clara a viabilidade de se chegar a uma conclusão sobre o objetivo de auditoria e assegurar uma cadeia lógica de raciocínio e análise desde o objetivo de auditoria até os critérios e métodos utilizados. A matriz ajuda o auditor a impor um padrão lógico e disciplinado ao planejamento do trabalho e a garantir que todos os aspectos do objetivo de auditoria sejam considerados. Mais importante, a matriz de planejamento exige que o auditor esclareça, na fase de planejamento, contra quais fontes de evidência os critérios de auditoria podem ser testados.
- 52) *A figura mostra como o(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser desdobrados(s) em questões de auditoria específicas e como cada questão está relacionada aos critérios de auditoria. Ao extrair conclusões, o auditor exerce julgamento profissional que leva em consideração os diferentes achados de auditoria, a materialidade dos achados e a natureza das falhas reveladas no decorrer da auditoria.*
- 53) *É importante que o auditor indique claramente na matriz de planejamento que tipo de análise é necessária para que se possa obter evidência de auditoria suficiente e apropriada a fim de estabelecer os achados. Isso exige que o auditor descreva que tipos de informações e dados devem ser coletados, as fontes específicas, as técnicas necessárias para a coleta de dados, e os tipos de métodos que devem ser utilizados para analisar os dados.*
- 54) Como mostrado na figura abaixo, os achados de auditoria esperados estão diretamente relacionados aos critérios

de auditoria. O auditor terá que avaliar se o programa ou a entidade cumpre os critérios. Se a auditoria mostrar que alguns dos critérios são cumpridos enquanto outros não, o auditor deve usar seu julgamento profissional para ponderar qual seria a conclusão da auditoria.

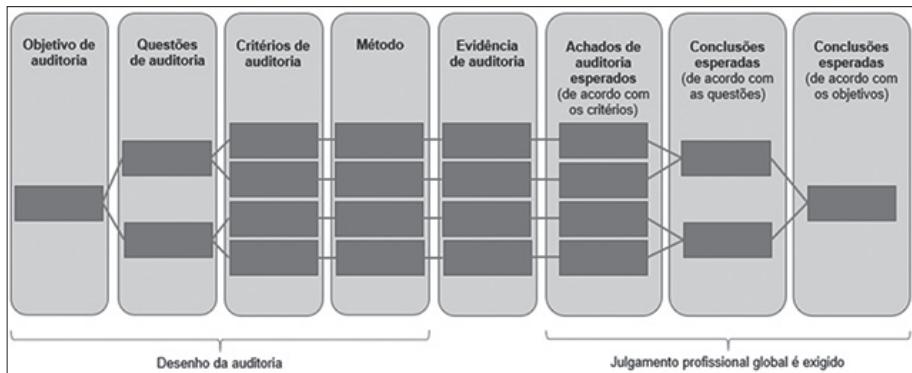


Figura 1 - Matriz de Planejamento da Auditoria (um exemplo)

*Boa gestão de projeto e apresentação do plano aos supervisores e à administração da ISC*

- 55) Como a auditoria operacional é demorada e dispendiosa, é essencial que seja adequadamente planejada, que a implementação do plano possa ser regularmente supervisionada e que ações corretivas possam ser tomadas quando necessário. O plano de auditoria deve ser escrito e documentado e então submetido à administração da ISC para aprovação.
- 56) A equipe de auditoria deve ter, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria. Todos os membros da equipe precisam entender as questões de auditoria da mesma maneira, assim como os termos de referência do trabalho a eles designado e a natureza das responsabilidades deles exigidas pelas normas de auditoria aplicáveis. No entanto, uma pessoa, geralmente o auditor mais experiente ou de nível mais alto, pode ser designado coordenador da equipe. O coordenador da equipe é responsável pela execução do trabalho de auditoria, bem como pela distribuição das tarefas aos membros da equipe. Ele garante que a produção de resultados pela equipe

de auditoria seja de alta qualidade e realizada em tempo hábil. É uma boa prática buscar oportunidades de desenvolvimento das equipes como parte do trabalho de auditoria. Um exemplo seria selecionar um auditor menos experiente como coordenador e, ao mesmo tempo, garantir apoio e acompanhamento de um auditor mais experiente.

- 57) Ao elaborar um plano de auditoria, é importante determinar o cronograma e os recursos necessários. O auditor também deve considerar se há necessidade de consultar especialistas internos ou externos (consultores, outros auditores) a fim de melhorar a qualidade da auditoria. Um planejamento por etapas pode ajudar a equipe a dividir o processo de auditoria em partes menores. Isso torna mais fácil para a equipe avaliar quão realista é a programação de uso dos recursos em comparação com o trabalho necessário. Se o plano mostrar que os prazos são muito curtos, a equipe pode precisar expandir o cronograma ou considerar quais questões de auditoria são as mais importantes, e utilizar o tempo e os recursos de acordo. Às vezes, questões menos importantes podem ser respondidas com o uso de métodos de coleta de dados que consomem menos tempo, tais como o uso de fontes secundárias, em vez de usar dados de questionários ou entrevistas.
- 58) É uma boa prática documentar o uso de recursos orçados e dias trabalhados, assim como as etapas cumpridas. Esta última pode ser documentada eletronicamente ou em papéis de trabalho, juntamente com eventos importantes da auditoria. No caso de auditorias mais complexas, a ISC pode considerar a nomeação de um supervisor experiente ou de um comitê de orientação para orientar a equipe e monitorar o progresso da auditoria.
- 59) Os supervisores de auditoria fornecem orientação e direção à equipe designada para a auditoria, a fim de abordar os objetivos e cumprir os requisitos aplicáveis. Ao mesmo tempo, mantêm-se informados sobre problemas significativos encontrados, revisam o trabalho realizado e proporcionam efetivo treinamento em serviço. A natureza e a extensão da supervisão da equipe e a revisão do trabalho de auditoria podem variar dependendo de vários fatores, tais como o tamanho da organização de auditoria, a importância do trabalho e a experiência da equipe. Normalmente, também é aconselhável manter a alta

administração regularmente informada sobre o progresso da auditoria, novos achados, conclusões e recomendações.

## GERENCIANDO RISCOS DA AUDITORIA

- 60) É uma boa prática incluir uma discussão dos riscos específicos da auditoria e de como o auditor planeja mitigá-los no plano de auditoria ou no pré-estudo. A avaliação de riscos pode assumir muitas formas, mas pode ser realizada abordando as seguintes questões:
- Existem dados disponíveis suficientes e esses dados são de boa qualidade?
  - A equipe de auditoria possui habilidades e conhecimento suficientes para essa auditoria em particular?
  - Os prazos e recursos (horas/orçamento) necessários para realizar a auditoria são factíveis?
  - O tema de auditoria é sensível (sensibilidade política, sensibilidade da mídia, sensibilidade parlamentar), altamente visível ou controverso?
  - A auditoria e/ou o objeto são muito complexos?
  - Existe algum risco relacionado à integridade da administração ou às relações da entidade?
- 61) Se o risco da auditoria for significativo, pode ser necessário desenvolver estratégias para mitigar os riscos e/ou modificar o plano de auditoria. O auditor pode então desenvolver e ajustar a estratégia de coleta de evidências para reduzir o risco da auditoria. Pode ser útil considerar, por exemplo:
- estabelecer uma combinação de pessoal diferente - por exemplo, incluindo membros mais experientes;
  - usar especialistas adicionais internos e externos;
  - ajustar a estratégia e os métodos de coleta e análise de dados;
  - estabelecer acordos de comunicação específicos com a entidade auditada;
  - estabelecer medidas específicas de controle de qualidade.

## COMUNICAÇÃO NA FASE DE PLANEJAMENTO

- 62) É aconselhável planejar contatos com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante a fase de planejamento e durante todo o processo de auditoria, a fim de mantê-los continuamente informados sobre o andamento da auditoria.
- 63) Práticas relacionadas à comunicação podem variar. Algumas ISC preferem dar à entidade auditada – especialmente à alta administração – informações detalhadas sobre o desenho do estudo, uma vez que seu envolvimento desde logo pode ajudar a tranquilizar a entidade auditada e as partes responsáveis sobre a natureza e o escopo dos critérios de auditoria. Outras ISC não fornecem informações detalhadas nesta fase e preferem fornecê-las após a proposta de auditoria ter sido aprovada. Mesmo sem fornecer informações detalhadas, geralmente é uma boa prática fornecer à entidade auditada informações sobre as premissas e razões por trás da decisão de realizar a fase de planejamento. Discussões preliminares com a entidade auditada são vitais para informá-la sobre o projeto, sobre o que uma possível auditoria poderia ser e por que ela pode ser realizada.
- 64) Discussões com os gestores e o pessoal da entidade auditada são importantes para obter conhecimento básico da área de auditoria e de suas funções e condições. Para evitar mal-entendidos, é aconselhável informar a entidade auditada envolvida sobre tais contatos. Diálogos com a entidade auditada podem ainda reorientar os objetivos *originais da auditoria*. Além disso, pode também ser importante ter discussões com os auditores internos e aproveitar suas experiências.

### Quadro 3 – Exemplos de tópicos de discussão

Os seguintes tópicos podem servir como exemplos para discussões com a entidade auditada durante a fase de planejamento:

- a) se a auditoria é solicitada por outros, por exemplo, o poder legislativo, ou se é iniciativa da própria ISC;
  - b) se a auditoria está abordando um risco geral, envolve uma avaliação estratégica ou se é relacionada a questões de economicidade, eficiência ou efetividade, e se for o caso, com base em quê;
  - c) o propósito e os objetivos do pré-estudo;
  - d) o desenho da auditoria, o escopo de auditoria, o cronograma e a metodologia;
  - e) os critérios da auditoria;
  - f) o tipo de informação que a ISC pode precisar obter da entidade auditada nesta fase, a fim de construir uma base de conhecimento, testar potenciais desenhos etc.
- 65) Além de reuniões e discussões com a entidade auditada, vários métodos podem ser usados para apoiar o processo de comunicação na fase de planejamento:
- a) Enviar uma carta diretamente ao dirigente máximo da entidade auditada. Isso garantirá a devida apresentação da auditoria à alta administração. Um modelo pode ser desenvolvido para assegurar que as informações sejam apresentadas da mesma maneira em todas as auditorias.
  - b) Elaborar um folheto apresentando o mandato e os princípios de auditoria operacional, bem como um esboço do processo de auditoria. Isso facilitará a compreensão do que é uma auditoria operacional e o que processo de auditoria incluirá. Esse material pode ser disponibilizado no site da ISC para uma introdução geral à auditoria operacional.
  - c) Identificar as pessoas de contato na entidade auditada para possibilitar que o auditor tenha contato direto e garanta o bom andamento do processo de auditoria. No entanto, é importante manter a alta administração de ambos os lados informada sobre assuntos importantes, algo que pode ser facilitado por meio de uma pessoa de contato.

- 66) É responsabilidade do auditor facilitar o diálogo e a comunicação adequados. Entretanto, se ocorrer alguma discordância, é importante abordá-la de maneira profissional e justa – ouvir com atenção, concentrar-se nos fatos, ser objetivo e manter a sua integridade.

# 3



- 67) Esta seção contém requisitos e orientações para a execução de auditorias operacionais. O propósito desses requisitos é estabelecer a abordagem geral a ser aplicada pelo auditor ao executar uma auditoria operacional. Os requisitos referem-se primeiramente à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada e, em segundo lugar, ao uso dessa evidência para responder as questões de auditoria e o(s) objetivo(s) da auditoria.

## EVIDÊNCIA

Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta às questões de auditoria e ao (s) objetivo(s) da auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da ISC, formular recomendações. (ISSAI 3000/106)

## Orientações

- 68) *Para que possa responder as questões de auditoria e ser capaz de chegar a uma conclusão sobre o(s) objetivo(s) de auditoria, o auditor deve reunir as evidências necessárias.* As decisões sobre como proceder com este processo de coleta de dados geralmente são tomadas quando a auditoria é planejada (ver “Planejamento”, acima). Dependendo de quão detalhado é

o plano geral da auditoria, pode ser necessário, no início da execução da auditoria, aprofundar mais sobre onde e como obter as evidências necessárias. Pode ser útil preparar planos de auditoria detalhados, se isso não tiver sido feito na fase de planejamento.

- 69) Quando a evidência de auditoria é obtida, o auditor deve avaliar se é suficiente e apropriada. Com base nessa avaliação, deve decidir se são necessárias mais ou diferentes evidências.

### **COMO OBTER EVIDÊNCIA SUFICIENTE E APROPRIADA**

- 70) Em auditorias operacionais, as evidências raramente são conclusivas (do tipo sim/não ou certo/errado). Geralmente, as evidências de auditoria são mais persuasivas (“apontam para a conclusão...”). Quando se trabalha em áreas onde as evidências são persuasivas e não conclusivas, pode ser útil ter discussões, ainda na fase de planejamento ou no início da fase de execução, com especialistas no tema sobre a natureza das evidências a serem obtidas e a maneira como serão analisadas e interpretadas pelo auditor. Essa abordagem reduz o risco de má interpretação das evidências e pode acelerar o processo de auditoria. Também é importante que o auditor busque informações de diferentes fontes, uma vez que organizações, indivíduos em uma organização, especialistas e partes interessadas têm diferentes perspectivas e argumentos a serem apresentados.
- 71) O objetivo da fase de planejamento é planejar adequadamente e de maneira completa a auditoria, a fim de que seja possível aplicar os métodos de coleta de dados descritos nos documentos de planejamento. No entanto, na fase de execução, o auditor deve continuar identificando possíveis fontes de informação que possam ser usadas como evidência. Nem todas as situações podem ser previstas durante a fase de planejamento, e, portanto, o auditor pode ter que ajustar o escopo, as questões, os critérios e os métodos para coleta e análise de dados durante a fase de execução. É aconselhável limitar alterações radicais no planejamento da auditoria, a menos que seja inevitável. Mudanças relevantes no planejamento são decididas pela administração da ISC e a entidade auditada precisa ser informada sobre elas.
- 72) O auditor também deve avaliar se a falta de evidência suficiente e

apropriada se deve a deficiências no controle interno ou a outras fraquezas do programa, e se a falta de evidência suficiente e apropriada em si pode ser base para achados de auditoria.

### AVALIANDO SE A EVIDÊNCIA É SUFICIENTE E APROPRIADA

- 73) *O conceito de evidência suficiente e apropriada é essencial em uma auditoria (Ver ISSAI 3000/106-111). Ao avaliar evidências, o auditor deve ponderar se as evidências, tomadas como um todo, são suficientes e apropriadas para abordar os objetivos de auditoria e sustentar os achados e as conclusões. Os objetivos de auditoria podem variar amplamente, assim como o nível de trabalho necessário para avaliar a suficiência e adequação das evidências para abordar os objetivos. Os conceitos de risco e materialidade auxiliam o auditor a avaliar a evidência de auditoria (Ver também “Risco de Auditoria e Materialidade” na GUIL 3910).*

### Quadro 4 – Características de uma evidência suficiente e apropriada

**Suficiência:** é a medida da quantidade da evidência usada para abordar os objetivos de auditoria esustentar os achados e conclusões.

**Apropriada:** é a medida da qualidade da evidência que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade da evidência usada para abordar os objetivos de auditoria e sustentar os achados e conclusões.

**Relevância:** refere-se à extensão em que a evidência possui uma relação lógica com, e é importante para, as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria abordados.

**Validade:** refere-se à extensão em que a evidência é uma base significativa ou razoável para medir o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere- se à extensão em que a evidência representa o que se pretende representar.

**Confiabilidade:** refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é suportada pela corroboração de dados de fontes variadas ou produz os mesmos achados de auditoria quando testados repetidamente.

- 74) Como mencionado acima, existem diferentes tipos e fontes de evidência que o auditor pode usar. Cada tipo de evidência tem suas próprias forças e fraquezas. Os contrastes a seguir são úteis para avaliar se as evidências são apropriadas:
- A evidência documental é mais confiável do que a evidência oral, mas a confiabilidade varia dependendo da fonte e do propósito do documento.*
  - A evidência testemunhal que é corroborada por escrito é mais confiável do que a evidência oral sozinha.*
  - A evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas.*
  - A evidência testemunhal obtida sob condições nas quais as pessoas podem falar livremente é mais confiável do que a evidência obtida sob circunstâncias nas quais as pessoas podem se sentir intimidadas.*
  - A evidência obtida de uma terceira parte bem informada, credível e imparcial é mais confiável do que a evidência obtida da administração da entidade auditada ou de outras pessoas que tenham um interesse direto na entidade.*
  - A evidência obtida quando o controle interno é efetivo é mais confiável do que a evidência obtida quando o controle interno é fraco ou inexistente.*
  - A evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do auditor é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente.*
  - Documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.*
- 75) Os pressupostos a seguir são úteis para avaliar a suficiência da evidência:
- Quanto maior o risco de auditoria, maior a quantidade e a qualidade de evidências requeridas.*
  - Evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas.*
  - Ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa a falta de relevância, validade ou confiabilidade.*

- d) Mais evidência é normalmente necessária quando a entidade auditada tem outra opinião sobre o objeto de auditoria.
- 76) O auditor deve determinar a suficiência e adequação geral das evidências para fornecer uma base razoável para os achados e conclusões, dentro do contexto dos objetivos de auditoria. O julgamento profissional auxilia o auditor a determinar a suficiência e adequação da evidência como um todo (ver também “Julgamento profissional e ceticismo” na GUIL 3910). A interpretação, o resumo ou a análise das evidências são normalmente utilizados no processo de determinar se a evidência é suficiente e apropriada e no relato dos resultados do trabalho de auditoria. Quando apropriado, o auditor pode usar métodos estatísticos para analisar e interpretar evidências para avaliar sua suficiência.

Quadro 5 - Mais características de uma evidência suficiente e apropriada

- a) *A evidência é suficiente e apropriada quando fornece uma base razoável para sustentar os achados ou conclusões dentro do contexto dos objetivos de auditoria.*
- b) *A evidência não é suficiente ou apropriada quando:*
- o uso da evidência implica um risco inaceitavelmente alto que poderia levar o auditor a chegar a uma conclusão incorreta ou imprópria;*
  - a evidência tem limitações significativas, dados os objetivos da auditoria e o uso pretendido da evidência; ou*
  - a evidência não fornece uma base adequada para a abordar os objetivos da auditoria ou para sustentar os achados e as conclusões. O auditor não pode usar tal evidência como suporte para achados e conclusões.*

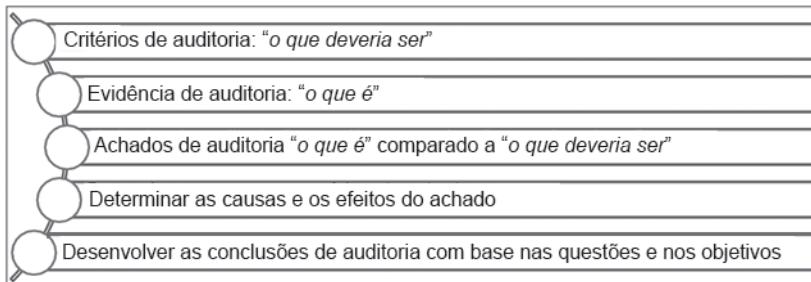
## ACHADOS E CONCLUSÕES

### Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam às questões e ao(s) objetivo(s) da auditoria, reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário. (ISSAI 3000/112)

### Orientações

- 77) A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e os métodos empregados se desenvolvam em profundidade e sofisticação. Todo esse processo é intimamente ligado ao processo de elaboração do relatório de auditoria. O relatório pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas às questões e ao(s) objetivo(s) de auditoria (ver “Relatório”, a seguir).
- 78) As etapas do processo analítico para chegar às conclusões de auditoria podem ser ilustrados da seguinte maneira:



- 79) A etapa 1 é estabelecer os critérios de auditoria, o que é feito na fase de planejamento. A etapa 2 é a coleta de evidências e a avaliação se elas são suficientes e apropriadas. (Ver seção sobre “Evidência”, acima).
- 80) A etapa 3 é quando o auditor utiliza as evidências para responder as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. Quando os critérios são comparados com a situação real, os achados de auditoria são gerados.
- 81) Etapa 4: uma vez que o auditor tenha identificado um desvio entre ‘o que deveria ser’ e ‘o que é’, ele é aconselhado a

determinar, quando possível, porque o desvio ocorreu (causa) e quais as consequências (efeitos) disso.

- 82) Na etapa 5, o auditor irá chegar a uma conclusão com base nos achados. A formulação de conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor para responder as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. É necessário considerar o contexto, todos os argumentos relevantes e as diferentes perspectivas antes que as conclusões possam ser tiradas. O envolvimento da alta administração da ISC é recomendado (ver “Controle de Qualidade” na GUID 3910).

### **CHEGANDO AOS ACHADOS DE AUDITORIA**

- 83) *Achados de auditoria são os resultados da análise e avaliação de evidências específicas e sua relação com os critérios de auditoria. Em seguida, os achados são usados para responder as questões de auditoria, que, por sua vez, servem como base para extrair conclusões de acordo com o(s) objetivo(s) (veja o exemplo de Matriz de Planejamento de auditoria na seção “Planejamento”, acima). Os achados de auditoria normalmente contêm os seguintes elementos: critérios (“o que deveria ser”), evidências (“o que é”), causas (“por que há um desvio dos critérios”), e efeitos (“quais são as consequências”).*
- 84) Atender ou exceder os critérios pode indicar “boas práticas”, levando a um bom desempenho. Não atender os critérios pode indicar que melhorias são necessárias. Entretanto, é irrealista esperar que o desempenho de uma entidade auditada em termos de economicidade, eficiência e efetividade deveria sempre atender os critérios. É importante perceber que um desempenho satisfatório não significa um desempenho perfeito, mas é baseado no que uma pessoa sensata esperaria, levando em conta as circunstâncias da entidade auditada. Ademais, em termos realistas, critérios nem sempre podem ser plenamente atendidos. Este poderia ser o caso, por exemplo, de alguns acordos internacionais que podem ser difíceis de cumprir integralmente a curto ou médio prazo. “Desempenho satisfatório” pode, neste caso, ser entendido como alcançar o que pode ser realisticamente alcançado, a fim de melhorar gradualmente a situação até satisfazer os critérios. Isso significa que,

independentemente de se a entidade auditada atende ou não os critérios, o auditor também deve considerar a materialidade e aplicar julgamento profissional ao interpretar como tal situação afeta o desempenho da entidade.

- 85) A maioria das auditorias envolve algum tipo de análise para entender ou explicar o que foi observado. Ao analisar as informações coletadas, recomenda-se que o auditor se concentre na questão e no(s) objetivo(s) da auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e também fornecerá foco para a análise. Uma ampla gama de modelos ou métodos de análise é usada, dependendo do objetivo da auditoria e dos tipos de evidência utilizados. Quase todas as auditorias incluem diferentes formas de análise de documentos. Dependendo da quantidade de documentos e critérios analisados, a análise pode variar em termos de detalhes. A maioria das auditorias também inclui entrevistas com a entidade auditada ou outras partes interessadas. Estas podem ser realizadas de várias maneiras dependendo do objetivo da entrevista – entrevistas estruturadas podem servir como base para análises mais avançadas, enquanto entrevistas menos formais servem como base para explorar as visões da entidade auditada. Além disso, diferentes tipos de métodos estatísticos podem ser usados para analisar grandes quantidades de dados – de métodos básicos aos mais avançados – dependendo do tipo de dados utilizados. Em todas as auditorias, discussões na equipe, com os colegas e a administração proporcionam informações essenciais quando achados e conclusões estão sendo analisados e redigidos. Por fim, as discussões com a entidade auditada e, em alguns casos, com grupos focais podem fornecer ao auditor informações valiosas nessa fase da auditoria.

Quadro 6 - Exemplos de alguns diferentes métodos e modelos de análise

- a) Análise estatística de dados
  - b) Análise de documentos ou evidência física
  - c) Análise sistemática de entrevistas
  - d) Estudos de documentos ou evidência física
  - e) Discussões dentro da equipe de auditoria, com colegas experientes e com a administração
  - f) Discussões com a entidade auditada
  - g) Discussões com grupos focais
- 86) As análises podem às vezes também exigir comparações dos achados, por exemplo:
- a) usar referenciais de diferentes instituições – as instituições não tão bem-sucedidas podem aprender com as mais bem-sucedidas; e
  - b) comparar a área auditada com uma área similar auditada em outro país ou jurisdição.

**DETERMINANDO CAUSA E EFEITO DE UM ACHADO**

- 87) Embora seja importante buscar explicações para desvios dos critérios, as causas devem ser apresentadas com cautela. Elas devem ser suportadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas. É relevante considerar os pontos de vista da entidade auditada sobre as razões para problemas de desempenho ou fraquezas. Se tais pontos de vista não se basearem em evidência de auditoria suficiente e apropriada, o auditor não pode tomar como certo que eles são pertinentes ou corretos. Se não forem suficientemente apoiados por evidências, mas forem razoáveis de acordo com o julgamento profissional do auditor, este pode optar por apresentar os pontos de vista da entidade auditada no seu relatório.
- 88) O auditor é aconselhado a identificar os possíveis efeitos de os critérios não serem atendidos. Se possível, ao identificar os efeitos, a situação real deve ser comparada com a condição ideal em que os critérios teriam sido atendidos. Em certa medida, esses possíveis efeitos podem ter sido considerados em um

estágio anterior, como motivação para realizar a auditoria desse problema em particular.

- 89) Os efeitos podem ser identificados tanto como o que já ocorreu ou como provável impacto futuro baseado em raciocínio lógico. A natureza dos achados determina se o *auditor pode apresentar efeitos reais ou potenciais*. Os *efeitos reais de condições passadas* ou presentes ajudam a demonstrar as consequências e geralmente fornecem as razões pelas quais ações corretivas são necessárias. Efeitos potenciais são geralmente descritos como consequências lógicas que podem ocorrer quando a evidência não atende ao critério. Os efeitos potenciais são, em certo grau, especulativos, assim o auditor deve usá-los com cuidado, especialmente na ausência de qualquer evidência relacionada ou de efeitos observados no passado.
- 90) É importante que o auditor examine cuidadosamente o relacionamento entre causa e efeito e atente para a possibilidade de outros fatores externos poderem influenciar o efeito observado. Pode ser necessário usar técnicas analíticas avançadas para responder a questões sobre causa e efeito.

#### Quadro 7- Relações causa-efeito

É importante compreender a natureza de qualquer relacionamento que possa existir entre causa e efeito. Nem sempre é o caso, por exemplo, que o financiamento deficiente cause condições piores. Pode ser devido à má qualidade do atendimento que o financiamento foi reduzido para uma organização em particular. Ao examinar os dados, o auditor tem que lembrar que existem muitas razões para os relacionamentos existirem:

- a) Pode haver um relacionamento direto de causa-e-efeito. Por exemplo, se uma universidade tem um número fixo de admissões a cada ano, e aumenta a admissão de estudantes de meio-período, então deve reduzir a admissão em período integral.

- c) Pode haver um relacionamento reverso de causa-e-efeito. Por exemplo, os maus resultados nos exames podem ser devido à baixa frequência, mas, igualmente, a baixa frequência pode ser devido aos maus resultados nos exames.
- d) O relacionamento pode ser uma coincidência. Por exemplo, pode haver uma relação entre a qualidade da atenção à saúde em um determinado município e os resultados dos exames naquela mesma localidade, mas é difícil dizer que um causa o outro.
- e) Pode haver um efeito de confusão. Por exemplo, o relacionamento entre a qualidade da atenção à saúde e os resultados dos exames pode ser devido ao uso eficaz dos recursos dentro do município, que pode não ter sido considerado como parte do trabalho de campo.

## DESENVOLVENDO CONCLUSÕES APÓS CONSIDERAR ACHADOS

- 91) Uma vez que o auditor tenha estabelecido os achados, determinado porque os critérios não estão sendo atendidos (causas) e as possíveis consequências disso (efeitos), o auditor está pronto para extrair conclusões. Conclusões são afirmações deduzidas pelo auditor a partir dos achados. Considerando que as auditorias operacionais apontam deficiências em aspectos da economicidade, eficiência e/ou efetividade, as conclusões devem especificar as razões pelas quais tais aspectos não são plenamente satisfeitos.
- 92) As conclusões de auditoria esclarecem e adicionam significado a achados específicos no relatório. As conclusões apresentam a opinião do auditor e vão além de meramente reafirmar os achados. Enquanto os achados de auditoria são identificados comparando-se “o que deveria ser”, de acordo com os critérios, com as evidências de auditoria (incluindo evidências analíticas) sobre “o que é”, as conclusões também refletem as explicações e pontos de vista do auditor com base nesses achados. As conclusões podem incluir a identificação de um tema geral ou um certo padrão nos achados. Um problema subjacente que explique os achados pode também ser identificado.

- 93) As conclusões devem decorrer logicamente dos achados, isto é, dos problemas ou deficiências de desempenho e suas causas e efeitos. Além dos achados, todos os passos analíticos realizados terão que ser claramente explicados e justificados.
- 94) Ao tirar conclusões, muitas vezes será necessário revisitar a análise de dados e os achados de auditoria para ter certeza de que as conclusões são baseadas em fundamentos sólidos. A análise de dados consiste em combinar resultados de diferentes tipos de fontes. Como mencionado anteriormente, existem diferentes métodos que podem ser usados nessa análise. Em uma auditoria operacional adequadamente conduzida, os argumentos apresentados são contrabalançados com os melhores contra-argumentos possíveis, e os vários pontos de vista diferentes são sopesados uns contra os outros. As conclusões devem ser baseadas no(s) objetivo(s), critérios, evidências e achados.
- 95) Ao extrair conclusões, o auditor deve testá-las regularmente em relação à base de evidências. Conclusões que são sustentadas por diferentes tipos de evidência provavelmente são mais sólidas do que aquelas baseadas em apenas uma fonte de evidência.
- 96) No processo de desenvolvimento de conclusões, pode ser necessário que o auditor ajuste ou modifique levemente uma questão de auditoria e, em raras ocasiões, até mesmo o(s) objetivo(s) da auditoria. Pode ser necessário ajustar levemente uma questão de auditoria, quando tornar- se claro, durante a análise, que não será possível responder precisamente a questão a partir das evidências e dos achados obtidos. Idealmente, essas dificuldades devem ser identificadas, e os ajustes necessários realizados, no início do processo de auditoria. Se mais ajustes forem necessários, devem ser discutidos e comunicados internamente e com a entidade auditada.
- 97) É importante que o auditor se oriente pelos objetivos, trabalhe sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e exerça julgamento profissional ao analisar evidências. É vital que adote uma abordagem crítica e mantenha uma distância objetiva das informações apresentadas. Ao mesmo tempo, deve ser receptivo aos pontos de vista e argumentos. O auditor deve ser capaz de ver as coisas de diferentes perspectivas e de manter uma atitude aberta e objetiva aos vários pontos de vista e argumentos. Um

auditor que não é receptivo pode deixar escapar os melhores argumentos. Isso também ressalta a importância de fazer avaliações racionais, ignorando suas preferências pessoais e as de terceiros. Por conseguinte, é importante que a participação do auditor seja expressa num processo de reflexão e análise objetiva, e não com a convicção de que certos pontos de vista são corretos (Ver “Julgamento e ceticismo profissionais” na GUID 3910).

## GERENCIANDO O RISCO DE AUDITORIA NA FASE DE EXECUÇÃO

- 98) É importante monitorar os riscos de auditoria e as estratégias de mitigação planejadas e ajustá-las às mudanças nas circunstâncias, quando necessário, ao longo da auditoria. Um bom planejamento permitirá que o auditor gerencie os riscos ao executar a auditoria, uma vez que terá planejado para diferentes eventualidades e cenários. Por exemplo, se os procedimentos de coleta de dados planejados não permitem que a equipe colete evidências suficientes, o auditor precisa desenvolver um plano alternativo para ajustar esses procedimentos ou, se necessário, ajustar as questões a serem respondidas. O auditor também sempre precisa avaliar se os riscos de auditoria mudaram de tal maneira que possam levar a conclusões inadequadas, informações desequilibradas ou não agregar valor. Procedimentos de controle de qualidade e supervisão adequados são importantes nesse sentido.

## DOCUMENTAÇÃO DURANTE A FASE DE EXECUÇÃO

- 99) O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficiente, completa e detalhada, de acordo com a ISSAI 3000/86. Preparar a documentação de auditoria em tempo hábil ajuda a melhorar a qualidade da auditoria e facilita a revisão e avaliação efetiva da evidência obtida e das conclusões alcançadas, antes que o relatório seja finalizado. Como é difícil reconstruir e relembrar atividades específicas relacionadas à coleta de evidências de auditoria semanas depois de terem sido efetivamente realizadas, o trabalho precisa ser documentado à medida que a equipe de auditoria o vai completando, a fim de reduzir o risco de documentação de auditoria imprecisa, de melhorar a qualidade de auditoria, e de melhorar a eficiência do trabalho.
- 100) A natureza e extensão da documentação de auditoria para uma auditoria específica são, em grande parte, uma questão de

julgamento profissional, baseado nas circunstâncias singulares de cada auditoria. Entretanto, normalmente, espera-se que um auditor documente o seguinte:

- a) o(s) objetivo(s), o escopo e a metodologia da auditoria; e
- b) o trabalho realizado e as evidências obtidas para sustentar os julgamentos significativos e as conclusões.

## DISCUTINDO OS ACHADOS E CONCLUSÕES PRELIMINARES – INTERNA E EXTERNAMENTE

- 101) À medida que o trabalho avança, o relatório preliminar gradualmente toma forma. As anotações e observações são colocadas em uma ordem estruturada e, à medida que as discussões internas e externas progridem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito; os detalhes são verificados e as conclusões são discutidas. A comunicação é essencial no processo analítico porque o auditor deve considerar o contexto e todos os argumentos relevantes, assim como diferentes perspectivas antes que as conclusões possam ser finalmente extraídas. Por essa razão, o auditor precisa manter uma comunicação efetiva e adequada com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes.
- 102) Discussões internas com auditores e colegas experientes podem ajudar o auditor no processo analítico – na ponderação dos achados e na avaliação de achados e conclusões preliminares.
- 103) Externamente, há a necessidade de troca de informações para discutir os principais assuntos que emergiram durante a auditoria. Nessa fase, é necessário assegurar que a base *factual das descrições seja precisa e razoável, e que as análises sejam abrangentes e abordem as causas dos problemas identificados. Vários argumentos precisam ser demonstrados e os achados colocados em perspectiva*. Reuniões com a entidade auditada podem servir para confirmar fatos e promover o desenvolvimento dos achados e recomendações da auditoria.
- 104) É uma boa prática ter reuniões com a alta administração ou outros agentes governamentais. Outra boa prática é realizar reuniões de grupos focais, nas quais várias partes interessadas e especialistas são convidados a discutir achados, conclusões e recomendações preliminares. Poder discutir vários assuntos com a participação de todas as principais partes interessadas agregará valor à auditoria (Ver “Comunicação” na GUIL 3910).

## RELATÓRIO



- 105) Esta seção contém requisitos e orientações para relatar auditorias operacionais. O propósito dos requisitos é estabelecer o marco geral de referência para divulgar os resultados da auditoria operacional. Os requisitos referem-se à forma e ao conteúdo dos relatórios e à sua publicação e distribuição.
- 106) Os objetivos de um relatório de auditoria são: (1) comunicar os resultados das auditorias ao(s) usuário(s) previsto(s); (2) tornar os resultados menos suscetíveis a mal-entendidos; (3) disponibilizar os resultados ao público a fim de dar transparência, a menos que especificamente vedado por legislação; e (4) facilitar o monitoramento para determinar se foram tomadas ações corretivas apropriadas.

**Requisito de acordo com a ISSAI 3000:**

O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam a) completos, b) convincentes, c) tempestivos, d) de fácil leitura, e e) equilibrados. (ISSAI 3000/116)

O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes, no relatório de auditoria. (ISSAI 3000/122)

O auditor deve garantir que os achados de auditoria permitam concluir claramente sobre as questões e/ou o(s) objetivos da auditoria, ou explicar porque isso não foi possível. (ISSAI 3000/124)

## CONTEÚDO DO RELATÓRIO

### Orientações:

- 107) Os relatórios de auditoria operacional visam melhorar o conhecimento e destacar as melhorias necessárias. Em uma auditoria operacional, o auditor relata a economicidade e a eficiência com que os recursos são adquiridos e utilizados, e a efetividade atingida no cumprimento dos objetivos. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo: abordando se os recursos foram aplicados adequadamente, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças concebidas para resultar em melhorias.
- 108) Ao redigir o relatório de auditoria, é crucial que a equipe de auditoria, os supervisores e os revisores de controle de qualidade considerem criticamente as conclusões em relação aos achados, às evidências, aos dados e critérios de auditoria. Os achados e as conclusões devem ser sustentados por evidência suficiente e apropriada. As recomendações, se propostas, devem decorrer logicamente dos achados e das conclusões. Procedimentos adequados para apuração e validação de fatos com a entidade auditada também serão importantes.

### REDIGINDO RELATÓRIOS COMPLETOS

- 109) É importante que o relatório promova adequado e correto entendimento das questões e condições que constituíram o foco da auditoria. Para redigir um relatório completo, o auditor normalmente incluirá a descrição do(s) objetivo(s) da auditoria, do escopo e da metodologia utilizada para abordar as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão do trabalho realizado, o contexto e a perspectiva em relação ao que é relatado.
- 110) Os usuários do relatório também precisam saber se houve quaisquer limitações significativas ao(s) objetivo(s) e ao escopo da auditoria, na metodologia ou nos dados utilizados, para que eles possam interpretar de maneira razoável os achados, as conclusões e as recomendações do relatório sem serem induzidos em erro.

- 111) No relatório, o auditor normalmente identificará as hipóteses significativas feitas na condução da auditoria e descreverá os métodos e critérios utilizados, incluindo suas fontes. O auditor tem a responsabilidade final de definir e, portanto, de explicar no relatório os critérios utilizados. (Ver “Planejamento” nesta GUID para mais informações sobre critérios).
- 112) O auditor pode fornecer informações de fundo para estabelecer o contexto da mensagem geral e ajudar o usuário do relatório a entender os achados e a importância das questões discutidas. Uma contextualização adequada pode incluir informações sobre como os programas e as operações funcionam, sua importância, uma descrição das responsabilidades da entidade auditada e explicação dos termos.
- 113) Mais importante ainda, para redigir um relatório que seja completo, o auditor precisa apresentar evidência suficiente e apropriada para sustentar os achados e as conclusões em relação ao(s) objetivo(s) da auditoria.

### **REDIGINDO RELATÓRIOS CONVINCENTES**

- 114) Em um relatório convincente, os achados e as conclusões de auditoria avaliam as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria e são apresentados de forma persuasiva e objetiva. O relatório tem um fluxo lógico, com achados, conclusões e recomendações claramente relacionados às questões, ao(s) objetivo(s) e critérios de auditoria. Além disso, as conclusões e recomendações decorrem logicamente dos achados de auditoria e dos fatos e argumentos apresentados. Um relatório convincente também precisa ser exato. Um relatório exato é baseado em fatos, com clara demonstração das fontes, dos métodos e das hipóteses, para que os usuários do relatório possam avaliar quanto peso dar às evidências e conclusões relatadas. A linguagem e o tom usados são neutros e as informações apresentadas são suficientes para convencer os usuários quanto à validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios de implementar as recomendações. Diferentes perspectivas, opiniões e argumentos são apresentados.
- 115) Uma maneira de ajudar o auditor a preparar relatórios de auditoria convincentes e exatos é usar o trabalho de um revisor de controle

de qualidade. Este revisor deve ser um auditor experiente, independente da auditoria e que verifique se as afirmações de fatos, números e datas estão relatadas corretamente, se os achados estão adequadamente suportados por evidências contidas na documentação de auditoria, e se as conclusões e recomendações decorrem logicamente das evidências.

### **REDIGINDO RELATÓRIOS TEMPESTIVOS**

- 116) O relatório deve fornecer informações acessíveis, concisas e atualizadas que o governo, o poder legislativo e as entidades auditadas possam utilizar para realizar melhorias. Para que o relatório seja de máxima utilidade, o objetivo do auditor é fornecer evidência relevante a tempo de responder às necessidades legítimas dos usuários previstos. Da mesma forma, as evidências fornecidas no relatório serão mais úteis se forem relacionadas a questões atuais. Portanto, a emissão tempestiva do relatório é importante. Algumas ISC controlam os prazos de seus trabalhos estabelecendo datas de apresentação específicas para coincidir com o período legislativo. Assim, a data de apresentação de um relatório de auditoria é estabelecida antecipadamente. Em outros casos, as ISC podem ter mais flexibilidade para determinar os prazos, considerando as necessidades dos usuários previstos e o melhor momento para emitir o relatório de auditoria.
- 117) Durante a auditoria, o auditor pode fornecer à entidade auditada relatórios intermediários sobre questões relevantes, se permitido pelo mandato da ISC. Tal comunicação alerta a entidade auditada para questões que necessitem de atenção imediata e permite que as ações corretivas sejam tomadas antes que o relatório final seja finalizado. (Ver “Comunicação” na G UID 3910).

### **REDIGINDO RELATÓRIOS DE FÁCIL LEITURA**

- 118) Para agregar valor efetivamente, é importante que os relatórios de auditoria operacional sejam claros, concisos, lógicos e focados na área tema. Os relatórios provavelmente terão maior impacto em um público mais amplo quando são de fácil leitura.

### **Atendendo às necessidades do público-alvo**

- 119) Um fator chave de sucesso para um relatório de fácil leitura é determinar o público- alvo e compreender suas necessidades. O público primário dos relatórios de auditoria operacional é

formado pelo poder legislativo e os órgãos governamentais. Entretanto, há também outras partes interessadas, como os cidadãos, a academia, o setor privado e a mídia, que podem ter um interesse, apesar de, possivelmente, com um foco diferente, no resultado da auditoria operacional.

### **Uma estrutura eficaz de relatório**

120) No início da redação de um relatório de auditoria, é importante esboçar uma estrutura para facilitar a organização e o fluxo do texto. Uma estrutura eficaz permite que o relatório atraia a atenção do leitor, transmita os propósitos da auditoria, comunique questões complexas e forneça interpretação clara dos resultados. O uso de uma abordagem do tipo “Conversa no Jantar” pode ajudar o auditor a criar uma estrutura de relatório de fácil leitura. Essa abordagem é análoga a uma situação real de um jantar festivo onde há pouco tempo para atrair a atenção dos convidados. A reunião com essa abordagem ocorre após a coleta e análise de dados e o objetivo é produzir conclusões rápidas e interessantes para o relatório, que possam ser apresentadas em 10-15 segundos cada, e desenvolver mais níveis de detalhamento a partir dessa base.

#### **Quadro 8 - Dicas para produzir um relatório de fácil leitura**

- a) Assegure-se de que o conteúdo do relatório decorra do(s) objetivo(s) de auditoria e que o leitor tenha informações suficientes para entender o tema.
- b) Divida o texto com o uso de títulos.
- c) Seja claro sobre o ponto principal de cada seção e parágrafo e como esses se relacionam ao tema de auditoria mais amplo.
- d) Projete o relatório para facilitar a leitura, com aparência organizada e limpa.
- e) Evite o uso excessivo de referências cruzadas e acrônimos.

### **Redação clara**

121) Um relatório de fácil leitura deve ser claro. Para aumentar a clareza:

- a) Evite jargões. Quando o uso de termos técnicos, acadêmicos ou estrangeiros e abreviações forem necessários, eles devem ser explicados. É útil para o leitor que as explicações sejam fornecidas em um glossário ou notas de rodapé de fácil acesso;
- b) Evite ambiguidades;
- c) Use o mesmo termo consistentemente para um pensamento ou objeto específico;
- d) Use voz ativa em vez de voz passiva;
- e) Seja conciso. Use seções, parágrafos e frases curtas;
- f) Use exemplos para demonstrar achados e conclusões de auditoria;
- g) Use recursos visuais para chamar a atenção para os pontos principais. Use listas, tabelas, diagramas, mapas e outras ilustrações para apresentar dados de grande complexidade e quantidade. Estes podem muitas vezes transmitir uma mensagem de forma mais eficaz do que apenas texto. No entanto, use tabelas e gráficos simples. Certifique-se de que eles ilustram apenas uma ideia de que o leitor será capaz de entendê-la imediatamente.

### **REDIGINDO RELATÓRIOS EQUILIBRADOS**

122) O trabalho que respalda o relatório de auditoria operacional deve ser suficiente para sustentar todos os achados, conclusões e recomendações a fim de maximizar o impacto. O auditor precisa explicar os efeitos/impactos dos problemas no relatório de auditoria, pois isso permitirá que o leitor entenda melhor a importância do problema. Isso, por sua vez, incentivará ações corretivas e levará a melhorias por parte da entidade auditada.

123) Na preparação de um relatório equilibrado e construtivo, é útil:

- a) Apresentar os achados de maneira objetiva e imparcial. Apresentar e interpretar os fatos em termos neutros, evitando informações tendenciosas ou linguagem que possa gerar uma atitude defensiva e oposição.
- b) Apresentar diferentes perspectivas e pontos de vistas. Onde diferentes interpretações da evidência podem ser legitimamente formuladas, elas precisam ser apresentadas

para assegurar imparcialidade e equilíbrio. Seguindo os argumentos subjacentes, o leitor será capaz de entender melhor as conclusões e recomendações finais.

- c) Ser completo. Um relatório completo inclui tanto os pontos positivos quanto os negativos e reconhece o mérito quando devido. A inclusão de aspectos positivos pode levar a melhorias no desempenho de outras organizações governamentais que lerem o relatório. É importante que o relatório contenha todas as informações e todos os argumentos necessários para satisfazer o(s) objetivo(s) de auditoria e promover adequada e correta compreensão das questões e condições relatadas. Os fatos não devem ser suprimidos, e as falhas menores não devem ser exageradas. Explicações, especialmente da entidade auditada, sempre devem ser buscadas e avaliadas criticamente.

## Recomendações

### Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/126)

## Orientações

- 124) As recomendações, quando fornecidas, visam promover melhorias diminuindo custos e simplificando a administração, aumentando a qualidade e o volume de serviços ou melhorando a efetividade, o impacto ou os benefícios para a sociedade. O auditor pode recomendar ações para corrigir deficiências e outros achados identificados durante a auditoria e para aprimorar programas e operações quando o potencial de melhoria é fundamentado pelos achados e conclusões relatados.

Quadro 9- Questões a considerar ao desenvolver recomendações

- a) O que precisa ser feito e por quê?
- b) Onde precisa ser feito?
- c) Quem é responsável por fazer?
- d) As ações propostas irão resolver os problemas observados?
- e) As ações propostas podem causar algum efeito negativo?

- 125) Pode ser relevante apresentar os argumentos a favor e contra várias propostas alternativas. Ao seguir os argumentos subjacentes, o leitor será mais capaz de entender as recomendações finais.
- 126) Para que sejam construtivas, as recomendações normalmente devem:
- a) ser direcionadas para a solução das causas de deficiências e problemas identificados;
  - b) ser práticas e agregar valor;
  - c) ser bem fundamentadas e decorrer logicamente dos achados e conclusões;
  - d) ser formuladas de tal modo a evitar obviedades ou a simples inversão das conclusões de auditoria;
  - e) não ser muito genéricas nem detalhadas demais. Recomendações genéricas normalmente correm o risco de não agregar valor, enquanto recomendações muito detalhadas podem restringir a liberdade da entidade auditada;
  - f) ser possíveis de implementar sem recursos adicionais;
  - g) indicar claramente as ações recomendadas e quem é responsável por executar as ações;
  - h) ser dirigidas às entidades com responsabilidade e competência para implementá-las.
- 127) Recomendações efetivas estimulam melhorias na condução de programas e operações do governo. As recomendações são efetivas quando elas são direcionadas às partes que têm autoridade para agir e quando as ações recomendadas são específicas, práticas, econômicas e mensuráveis.

Quadro 10 - Dicas para desenvolver recomendações

- a) Pense sobre as possíveis recomendações no início do processo de auditoria. Espera-se que as equipes apresentem o escopo de possíveis recomendações num estágio inicial.
- b) Redija as recomendações de uma forma que permita ao auditor avaliar posteriormente se elas foram ou não implementadas.
- c) Sempre que possível, trabalhe com a entidade auditada para identificar as mudanças necessárias e maneiras de implementá-las.

## COMUNICAÇÃO COM A ENTIDADE AUDITADA

### Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/129)

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. (ISSAI 3000/130)

## Orientações

- 128) Dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e recomendações de auditoria antes da publicação do relatório ajuda a garantir que a base factual das descrições do relatório é precisa e imparcial, e que as análises são exaustivas e tratam a causa dos problemas identificados. Todas essas questões precisam ser comunicadas às autoridades responsáveis afetadas pela auditoria.
- 129) O fornecimento de um relatório preliminar com achados para revisão e comentários pelas entidades auditadas ajuda o auditor a desenvolver um relatório imparcial, completo e objetivo. A inclusão dos pontos de vista das entidades auditadas resulta em um relatório que representa não apenas os achados, as conclusões e as recomendações do auditor, mas também as perspectivas da entidade auditada. Isso é particularmente

importante nos casos em que há diferenças de opinião sobre fatos significativos apresentados no relatório ou grandes divergências sobre o curso de ação apropriado para melhoria. É aconselhável obter os comentários por escrito.

- 130) Normalmente, a ISC determina o prazo concedido à entidade auditada para fornecer feedback, mas é preciso tomar cuidado para garantir que o tempo seja suficiente.

### LIDANDO COM OS COMENTÁRIOS RECEBIDOS

- 131) Todos os comentários recebidos precisam ser cuidadosamente considerados. Quando as respostas fornecem novas informações, o auditor precisa avaliá-las e estar disposto a modificar o relatório preliminar. Todas as discordâncias devem ser analisadas para que o relatório final seja equilibrado e imparcial.
- 132) Quando os comentários das entidades auditadas são insuficientes para abordar os achados, são inconsistentes ou estão em conflito com os achados, as conclusões ou as recomendações do relatório preliminar, o auditor é aconselhado a avaliar a validade dos comentários. Se o auditor discordar de comentários importantes, é uma boa prática explicar as razões da discordância em papéis de trabalho. Por outro lado, o auditor é aconselhado a modificar o relatório conforme necessário se os comentários forem considerados válidos e forem suportados por evidências suficientes e apropriadas.
- 133) As respostas precisam ser documentadas. Será útil registrar o exame do feedback recebido em papéis de trabalho para que quaisquer modificações no relatório preliminar de auditoria, ou razões para não efetuar as modificações, sejam documentadas.
- 134) No final do processo, é aconselhável manter as entidades auditadas informadas sobre os procedimentos e prazos para a publicação do relatório final.
- 135) Enviando o relatório preliminar a terceiros

- 136) A fim de assegurar que o relatório de auditoria seja imparcial e equilibrado, é uma boa prática encaminhar um relatório preliminar a terceiros afetados pela auditoria, assim como à entidade auditada. Terceiros são todos aqueles afetados pelo relatório, incluindo todos os indivíduos e organizações nele mencionados. É uma boa prática dar a terceiros a oportunidade

de comentar sobre o que é dito sobre eles e suas ações ou pontos de vista. Embora os terceiros possam ter acesso ao relatório preliminar completo para comentários, o auditor precisa decidir quanto de interesse eles têm no objeto de auditoria. Em algumas circunstâncias, o auditor pode optar por enviar a terceiros todo o relatório ou seções principais do mesmo, mas muitas vezes será apropriado enviar apenas algumas partes.

## DISTRIBUIÇÃO DO RELATÓRIO

### Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

A ISC deve tornar seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais. (ISSAI 3000/133)

## DISTRIBUINDO RELATÓRIOS PARA AS PARTES RESPONSÁVEIS, PARTES INTERESSADAS E O PÚBLICO

137) É recomendável que as ISC decidam sobre o método de distribuição dos relatórios com base em seus respectivos mandatos. Normalmente, cada auditoria operacional é publicada em um relatório separado, impresso ou online, ou em ambas as formas. Os relatórios devem ser distribuídos ao poder legislativo e às partes responsáveis. É prática comum tornar os relatórios acessíveis ao público e a outras partes interessadas diretamente e por meio da mídia, a menos que seja proibido por lei ou regulamentos. É vantajoso que os relatórios estejam disponíveis para discussão pública e críticas.

138) Se a divulgação de determinadas informações pertinentes for proibida ou forem excluídas de um relatório devido à sua natureza sensível ou confidencial, o auditor deve divulgar no relatório que certas informações foram omitidas e fornecer as razões para tal omissão. Determinadas informações podem ser confidenciais ou sua divulgação geral pode ser proibida por lei ou regulamento. Em tais circunstâncias, o auditor pode emitir um relatório separado, confidencial ou de uso restrito, contendo tais informações, e distribuí-lo apenas àqueles autorizados por lei ou regulamento a recebê-las.

139) Outras circunstâncias associadas com segurança pública, privacidade ou preocupações com segurança também podem

justificar a exclusão de determinadas informações de um relatório publicamente disponível ou amplamente distribuído. Por exemplo, informações detalhadas relacionadas à segurança de sistemas computacionais podem ser excluídas de relatórios disponibilizados publicamente devido aos danos potenciais que poderiam ser causados pelo uso indevido dessas informações. Em tais circunstâncias, o auditor pode tornar os dados anônimos ou emitir um relatório de uso restrito contendo tais informações e distribuí-lo apenas às partes responsáveis por tomar medidas relacionadas às recomendações do auditor.

## RESULTADOS PODEM SER APRESENTADOS DE DIFERENTES MANEIRAS

- 140) *O auditor é aconselhado a usar um formato de relatório de auditoria que seja apropriado para os usuários previstos, por escrito ou de alguma outra forma acessível.* O auditor pode, por exemplo, apresentar relatórios de auditoria utilizando mídias eletrônicas que sejam acessíveis a todos os usuários previstos. Também é uma boa prática publicar um resumo do relatório no site da ISC na Internet.
- 141) Além do relatório publicado (em papel ou on-line), o auditor pode considerar a elaboração de produtos adicionais para disseminar mais amplamente os achados do relatório principal:
- Recomenda-se fornecer à mídia informações adequadas e bem equilibradas, por exemplo na forma de *press-releases*. Isso pode reduzir o risco de má interpretação da mídia ou de exageros na divulgação dos achados.
  - Um sumário executivo do relatório final que abranja as conclusões mais relevantes, poderia ser disponibilizado ao público em geral no site da Internet da ISC.
  - Relatórios de *feedback* individuais podem ser emitidos aos respondentes de pesquisas para demonstrar o seu desempenho em comparação às referências do setor e para disseminar boas práticas.
  - As análises detalhadas de dados podem ser publicadas como anexos técnicos na Internet.
  - Outros relatórios de consultores ou acadêmicos sobre o mesmo objeto podem ser disponibilizados por completo na Internet para dar maior sustentação ao resumo fornecido no

relatório principal. Entretanto, só é apropriado fazer isso se se considerar que esses relatórios agregam valor substancial e não conflitam com os achados e conclusões do relatório de auditoria.

- 142) As necessidades dos usuários influenciam a forma dos produtos, que podem incluir sumários, *press-releases* ou outros materiais de apresentação. Cada produto precisa ser redigido em um estilo adaptado ao seu público específico, a fim de ter o máximo de impacto. A elaboração de um plano de comunicação pode fornecer uma abordagem estruturada para se pensar em como atingir diferentes públicos de maneira eficaz e fornecer informações oportunas para o processo de tomada de decisões (Ver “Planejamento” nesta G UID).
- 143) *Quaisquer* que sejam os meios utilizados para disseminar a mensagem do relatório, o auditor precisa certificar-se de que as mesmas sejam consistentes do início ao fim. O auditor também precisa ponderar se os produtos foram submetidos a um controle de qualidade suficiente.
- 144) Além de material escrito, o auditor pode usar uma variedade de meios para aumentar a influência das auditorias, ajudando as organizações a melhorar seu desempenho e disseminando boas práticas e lições aprendidas em todo o setor público. Para fazer isso, o auditor pode usar uma variedade de métodos, como oficinas de trabalho com a entidade auditada para ajudar a estimular e incorporar mudanças benéficas. Realizar conferências é outra maneira efetiva de alcançar os profissionais e promover discussões sobre questões importantes.

## MONITORAMENTO



145) A publicação do relatório não é o fim do processo de auditoria.

Além da publicação, há o monitoramento do impacto da auditoria. O objetivo dos relatórios de auditoria é influenciar o modo como os serviços são planejados e prestados aos cidadãos, e fazer recomendações para ajudar a proporcionar melhorias na economicidade, eficiência e efetividade desses serviços. Esta seção contém requisitos de monitoramento e fornece orientações sobre como realizar o monitoramento de relatórios de auditoria operacional.

### Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a ISC deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes. (ISSAI 3000/136)

O auditor deve focar o monitoramento em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediu a situação subjacente após um período de tempo razoável. (ISSAI 3000/139)

## POR QUE MONITORAR

- 146) *O monitoramento do relatório de auditoria é uma ferramenta importante para fortalecer o impacto da auditoria e melhorar o trabalho de auditoria no futuro, e é, portanto, uma parte valiosa do processo de auditoria. Um processo de monitoramento facilitará a implementação efetiva das recomendações de auditoria. Também fornecerá feedback à ISC, ao poder legislativo e ao governo sobre a efetividade da auditoria operacional e as melhorias efetuadas pela entidade auditada.*
- 147) O monitoramento dos achados e recomendações de auditoria pode servir a quatro finalidades principais:
- a) identificar a extensão na qual as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta aos achados e recomendações de auditoria;
  - b) determinar os impactos que podem ser atribuídos às auditorias;
  - c) identificar áreas que seriam úteis para monitoramento em trabalhos futuros;
  - d) avaliar o desempenho da ISC. O monitoramento fornece uma base para analisar e avaliar o desempenho da ISC e pode contribuir para um melhor conhecimento e melhores práticas na ISC. Neste sentido, um monitoramento de relatórios de auditoria também constitui uma ferramenta de autoavaliação.

## O FOCO DO MONITORAMENTO

- 148) Normalmente, o monitoramento é realizado periodicamente conforme considere apropriado a ISC. A prioridade da tarefa de monitoramento é geralmente avaliada como parte da estratégia geral de auditoria da ISC. É necessário dar um prazo de tempo suficiente para permitir que a entidade auditada implemente a ação apropriada.
- 149) Ao realizar o monitoramento de relatórios de auditoria, o objetivo é determinar se as medidas tomadas em resposta aos achados e recomendações corrigiram as condições subjacentes. Isso significa que reações positivas e negativas relacionadas à auditoria e ao relatório de auditoria precisam ser examinadas pelo auditor. Portanto, é importante adotar uma abordagem imparcial.

- 150) O impacto da auditoria pode ser identificado por meio do efeito das ações corretivas adotadas pelas partes responsáveis ou por meio da influência dos achados e conclusões de auditoria sobre a governança, a accountability, a compreensão do problema abordado ou a abordagem em relação a ele.
- 151) Ao realizar o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor precisa se concentrar nos achados e recomendações que ainda sejam relevantes no momento do monitoramento. A ação insuficiente ou insatisfatória por parte da entidade auditada pode exigir uma auditoria adicional pela ISC.

## COMO REALIZAR O MONITORAMENTO

- 152) *Diferentes métodos podem ser utilizados para monitorar achados e recomendações.*
- a) Organizar uma reunião com as partes responsáveis, após um certo período de tempo, para descobrir quais ações foram tomadas para melhorar o desempenho e verificar quais recomendações foram implementadas.
  - b) Solicitar que as partes responsáveis informem à ISC, por escrito, sobre as ações tomadas para resolver os problemas apresentados no relatório de auditoria.
  - c) Utilizar chamadas telefônicas ou visitas de campo limitadas a coletar informações sobre as ações tomadas pela entidade auditada.
  - d) Manter-se atualizado sobre as reações das partes responsáveis, do poder legislativo e da mídia, e analisar se os problemas identificados foram abordados adequadamente ou não.
  - e) Solicitar à auditoria financeira que colete informações sobre as ações tomadas, como parte de seus procedimentos de auditoria.
  - f) Realizar uma auditoria de monitoramento, resultando em um novo relatório de auditoria operacional.

- 153) *Os métodos a serem aplicados dependerão das prioridades estabelecidas pela ISC durante o processo de planejamento estratégico e anual para a auditoria operacional. Eles também são influenciados pela importância dos problemas identificados,*

*pelas ações que se espera que sejam implementadas e pelo interesse externo em informações sobre as ações tomadas.*

### **COMO RELATAR OS RESULTADOS DO MONITORAMENTO**

- 154) *Seja qual for o método utilizado, os resultados do monitoramento precisam ser adequadamente relatados para fornecer feedback ao poder legislativo. É uma boa prática relatar deficiências e melhorias identificadas no monitoramento das auditorias às partes responsáveis ou ao poder legislativo.*
- 155) O monitoramento pode ser relatado individualmente ou como um relatório consolidado. Se vários monitoramentos forem relatados juntos, eles podem incluir uma análise de diferentes auditorias, possivelmente destacando tendências e temas comuns em diferentes áreas relatadas. Qualquer que seja a forma, os relatórios de monitoramento devem ser equilibrados e os achados devem ser apresentados de maneira objetiva e imparcial.





# **NBASP**

## Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIA  
DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO  
DE INDICADORES-CHAVE NACIONAIS

# **NBASP 5290**

## **NBASP 5290 – ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DE INDICADORES- CHAVE NACIONAIS**

Corresponde à *ISSAI 5290 – Guidance on Audit of the Development and Use of Key National*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2024.

# NBASP 5290 – ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DE INDICADORES-CHAVE NACIONAIS

## NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 7) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 5290 – Orientações para auditoria do desenvolvimento e da utilização de indicadores-chave nacionais*, que é a tradução realizada pelo Instituto Rui Barbosa para o português da *ISSAI 5290 – Guidance on Audit of the Development and Use of Key National*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2024.
- 8) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP). São as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP. São as normas com os princípios e requisitos mandatários que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUD da nova IFPP. São as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente

subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 9) Dentro desta organização, a NBASP 5290 – Orientações para auditoria do desenvolvimento e da utilização de indicadores-chave nacionais, situa-se no **grupo 3, subgrupo 5000-5999 (orientação específica sobre grandes temas)**. Desse modo, ela traz as **orientações para auditoria do desenvolvimento e da utilização de indicadores-chave nacionais**.
- 10) O **idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 11) A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

## ABREVIACÕES

<b>GUID</b>	Orientação da INTOSAI
<b>ICN</b>	Indicadores-Chave Nacionais
<b>INCOSAI</b>	Congresso Internacional de Instituições Superiores de Controle
<b>INTOSAI</b>	Organização Internacional de Instituições Superiores de Controle
<b>IRB</b>	Instituto Rui Barbosa
<b>ISC</b>	Instituição Superior de Controle
<b>ISSAI</b>	Normas Internacionais de Instituições Superiores de Controle
<b>NBASP 100</b>	Os Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público
<b>NBASP 300</b>	Princípios de Auditoria Operacional
<b>NBASP 3000</b>	Norma de Auditoria Operacional
<b>NBASP 3910</b>	Conceitos Centrais para Auditoria Operacional
<b>NBASP 3920</b>	O Processo de Auditoria Operacional
<b>NBASP 400</b>	Princípios de Auditoria de Conformidade
<b>NBASP 4000</b>	Norma de Auditoria de Conformidade
<b>NBASP 9020</b>	Avaliação de Políticas Públicas
<b>NBASP-P 1</b>	A Declaração de Lima
<b>NBASP-P 10</b>	A Declaração do México sobre a Independência da SAI
<b>OCDE</b>	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

<b>ODS</b>	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
<b>OLACISC</b>	Organização Latino-Americana e do Caribe de Instituições Superiores de Controle
<b>ONU</b>	Organização das Nações Unidas
<b>WGKNI</b>	Grupo de Trabalho INTOSAI sobre Indicadores-Chave Nacionais

# 1

## INTRODUÇÃO

- 1) À medida que o ritmo da mudança acelera em todos os aspectos da vida, os governos nacionais ao redor do mundo preparam-se com desafios novos e mais complexos de desempenho e de *accountability*. Enfrentar esses desafios significa alinhar os programas e políticas governamentais com os resultados que importam aos cidadãos. Isso requer tomar decisões informadas sobre objetivos estratégicos e metas de políticas públicas, adotando medidas para garantir a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade da sua implementação, bem como o alcance dos impactos esperados.
- 2) Dados seus papéis e responsabilidades dentro dos governos nacionais para garantir o desempenho e a *accountability*, as Instituições Superiores de Controle (ISC) podem desempenhar um papel significativo na identificação de maneiras para enfrentar os grandes desafios nacionais.
- 3) Uma ferramenta vital para enfrentar os desafios e alcançar resultados nacionais é o desenvolvimento de sistemas de medição de desempenho e avaliação de impactos baseados em indicadores-chave. Tais sistemas podem permitir avaliar condições e tendências, medir o progresso em direção aos resultados desejados, atestar o sucesso no alcance dos objetivos e, por fim, avaliar os impactos diretos e indiretos das ações tomadas. Esses resultados podem ser utilizados para embasar o planejamento estratégico, melhorar os informes sobre o desempenho e a prestação de contas, assim como facilitar a análise eficaz de políticas e a avaliação de políticas e programas públicos.
- 4) Sistemas de avaliação do desempenho baseados em indicadores-chave foram tema do XIX INCOSAI, no México, em 2007. Os Acordos do México registram os cinco papéis que as ISC podem ter no desenvolvimento e utilização de sistemas de indicadores:
  - a) identificação da necessidade de Indicadores-Chave Nacionais (ICN) no país;

- b) contribuição para esforços selecionados de difusão e promoção em matéria de ICN<sup>i</sup>;
  - c) avaliação do processo utilizado para desenvolver os indicadores e/ou sistemas;
  - d) auditoria da qualidade, validade e confiabilidade da informação dos indicadores;
  - e) utilização dos indicadores para avaliar e informar sobre o progresso nacional.
- 5) De modo a facilitar o compartilhamento de informações entre suas ISC membros e garantir seu sucesso na condução dos vários papéis relacionados a trabalhar com Indicadores-Chave Nacionais (ICN), foi criado o Grupo de Trabalho sobre Indicadores-Chave Nacionais (WGKNI) da INTOSAI.
- 6) De acordo com a Resolução A/Res/70/1 da Organização das Nações Unidas (ONU) (parágrafos 47 e 48), os governos têm a responsabilidade principal de monitorar e revisar, nos níveis nacional, regional e global, o progresso feito na implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e das metas da ONU. *“Indicadores estão sendo desenvolvidos para auxiliar este trabalho. Dados desagregados de qualidade, acessíveis, tempestivos e confiáveis serão necessários para ajudar na medição do progresso e garantir que ninguém seja deixado para trás. Tais dados são essenciais para a tomada de decisões”*. A Prioridade Transversal 2 do Plano Estratégico da INTOSAI 2017-2022 tem foco em contribuir para o monitoramento e a revisão dos ODS, no contexto dos esforços específicos de desenvolvimento sustentável de cada país e do mandato individual das ISC. Estabelecer estruturas de dados adequadas no nível nacional é uma parte essencial da integração dos ODS ao contexto nacional e do acompanhamento<sup>1</sup> e monitoramento<sup>2</sup> da implementação dos ODS.
- 7) *A GUID 5290 – Orientações para auditoria do desenvolvimento*

<sup>1</sup> Nota explicativa do IRB: a palavra *monitoring*, quando usada no sentido de atividade de uma ISC, foi traduzida neste documento como acompanhamento para referir-se à modalidade de mesmo nome estabelecida nos órgãos de controle externo no Brasil. Já quando usada no sentido de atividade própria do órgão gestor de uma política pública, foi traduzida como monitoramento.

<sup>2</sup> Nota explicativa do IRB: a palavra *follow-up* foi traduzida neste documento como monitoramento por ser equivalente à modalidade de mesmo nome estabelecida nos órgãos de controle externo no Brasil.

*e da utilização dos indicadores-chave nacionais foi desenvolvida dentro da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP) com os conceitos e os princípios básicos delineados na ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.*

# 2

## DEFINIÇÃO DE INDICADOR-CHAVE NACIONAL (ICN)

- 8) **Definição.** Para o propósito desta NBASP, os indicadores-chave nacionais são definidos como um conjunto de indicadores utilizados pelo governo para estabelecer objetivos, monitorar o progresso e avaliar o alcance de metas, bem como medir o desempenho das atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos governamentais, assim como os impactos diretos e indiretos das políticas e programas públicos.
- 9) Conforme definido pela *NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional*, a auditoria operacional é um exame independente, objetivo e confiável sobre se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade<sup>3</sup>, e se há margem para melhorias. Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade são definidos como a seguir:
  - \* O princípio da **economicidade** significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriadas e com o melhor preço.
  - \* O princípio da **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.
  - \* O princípio da **efetividade** diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

---

<sup>3</sup> Nota explicativa do IRB: Tradução de **effectiveness**. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: **efetividade** (conceito relacionado aos efeitos de uma ação) e **eficácia** (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

- 10) As informações sobre a qualidade e a quantidade dos recursos utilizados, os produtos entregues, e os resultados alcançados são apresentadas por meio de indicadores, isto é, medidas quantitativas ou qualitativas que descrevem uma condição econômica, ambiental, social, cultural ou outra, ao longo do tempo. Portanto, uma ferramenta importante para avaliar a economicidade, a eficiência e a efetividade de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais é a inclusão de um conjunto de indicadores que possam subsidiar o processo de tomada de decisão estratégica. A auditoria do desenvolvimento e da utilização de indicadores torna-se relevante quando o Poder Executivo dá esse passo importante.
- 11) Indicadores-chave também são essenciais para medir o impacto e a utilidade das políticas e programas públicos e determinar se há espaço para melhoria, particularmente com a aplicação de técnicas estatísticas e econométricas adequadas.
- 12) Modelos de gestão do desenvolvimento e métodos de medição de desempenho ou impacto dependem em grande medida dos sistemas políticos, legais e administrativos existentes no país. Esses sistemas podem ser tanto centralizados quanto descentralizados. Indicadores econômicos, sociais e ambientais podem ser utilizados para o monitoramento do desenvolvimento socioeconômico do Estado ou podem ser utilizados como parte do processo de tomada de decisão estratégica referindo-se a atividades governamentais.
- 13) Indicadores podem ser organizados em conjuntos hierárquicos e inter- relacionados que incluem:
  - \* \*Indicadores globais (por exemplo, Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU);
  - \* \*Indicadores nacionais (por exemplo, meio-ambiente, saúde, educação, bem-estar social);
  - \* \*Indicadores sobre o Estado ou o setor público;
  - \* \*Indicadores de entidades e órgãos governamentais; e
  - \* \*Indicadores de serviço, programas ou políticas.
- 14) Os delegados do XIX INCOSAI concordaram que as ISC podem examinar (e utilizar em suas auditorias operacionais) os

indicadores em qualquer nível, bem como as inter-relações e o alinhamento entre os níveis.

- 15) Uma lista completa das definições utilizadas nesta NBASP é apresentada no Anexo A.

# 3

## OBJETIVO

- 16) Esta NBASP é uma orientação não-mandatória que objetiva auxiliar as instituições superiores de controle que decidem realizar uma auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN.
- 17) Esta NBASP tem o intuito de melhorar o desempenho operacional das ISC na prática relacionada à auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN. Assim, na parte 5 desta NBASP, a *NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional* e a *NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade* são discutidas e transformadas em orientações mais específicas, detalhadas e operacionais.
- 18) Esta NBASP contém uma descrição detalhada e estruturada das questões de auditoria relevantes para a avaliação do funcionamento adequado dos sistemas de medição de desempenho ou de impacto. Ela pode ser utilizada pelas ISC enquanto constroem gradualmente as capacidades e as competências necessárias para tal avaliação.
- 19) Esta NBASP também procura ajudar os auditores a entender o objeto específico da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN, bem como a aplicar as NBASPs relevantes. Esse objetivo é alcançado tanto por meio da discussão dos princípios fundamentais de auditoria na Parte 5 quanto por meio da descrição do objeto na Parte 6.

# 4

## ESCOPO

- 20) O escopo desta NBASP abrange os trabalhos de auditoria e avaliação<sup>4</sup> como um elemento-chave dos esforços das ISC para garantir que informações relevantes e confiáveis estejam disponíveis e sejam adequadamente aplicadas ao longo do processo de tomada de decisão estratégica.
- 21) Os elementos da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN podem compreender um trabalho independente ou ser parte de uma auditoria maior que pode cobrir inclusive aspectos de auditoria de conformidade, financeira e operacional, bem como ser parte de uma avaliação geral. Isso pode não ser viável em todos os casos, uma vez que normas diferentes podem conter prioridades diferentes. Em tais casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores sobre quais normas aplicar.
- 22) Dependendo da natureza e composição do sistema de medição de desempenho e dos indicadores correspondentes, bem como do mandato, das políticas internas e dos resultados esperados pelos usuários previstos dos relatórios de auditoria, as ISC podem decidir concentrar os seus trabalhos de auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN em qualquer um dos três princípios (economicidade, eficiência e efetividade dos empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais) ou qualquer combinação desses princípios. As ISC também podem decidir concentrar-se na avaliação do uso dos ICN na medição de impactos e utilidade das políticas públicas. A periodicidade de tais auditorias é determinada individualmente por cada ISC.
- 23) Um caso especial importante da aplicação desta NBASP é a auditoria da preparação e implementação dos ODS da ONU a

4 Nota explicativa do IRB: Nesta seção, há a preocupação em afirmar que esta norma de auditoria se aplica tanto aos trabalhos classificados como “auditorias operacionais” (que avalia as dimensões de desempenho da economicidade, eficiência e eficácia-efetividade), quanto aos trabalhos classificados como “avaliação” ou “avaliação de políticas públicas” (que também avalia as dimensões de desempenho da “relevância” e da “utilidade” ou “impacto”).

nível nacional. Em particular, esta NBASP pode ser utilizada para apoiar as ISC na realização de uma auditoria da preparação para a implementação dos ODS alinhada com o documento orientativo da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI) sobre a *“Auditoria da Preparação para Implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável”*.

- 24) Esta NBASP destina-se a ser utilizada durante todas as partes do processo de auditoria definido na NBASP 100<sup>5</sup>.
- 25) No caso de a auditoria do ICN ser parte dos trabalhos de auditoria operacional das ISC, recomenda-se utilizar esta NBASP juntamente com a NBASP 300 e a NBASP 3000. Ela também deve ser lida e utilizada em conjunto com a NBASP 3910 e a NBASP 3920.
- 26) Caso as atividades governamentais destinadas a reunir e divulgar um conjunto de ICN sejam reguladas explicitamente por decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos ou termos acordados<sup>6</sup>, a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode utilizar os métodos da auditoria de conformidade, fornecendo informações aos usuários previstos sobre se as entidades públicas auditadas seguem a regulamentação relevante. Para permitir tais casos, esta NBASP está alinhada à NBASP 400 e à NBASP 4000.
- 27) Esta NBASP fornece orientação de auditoria suplementar e não contém quaisquer requisitos mandatórios adicionais para a realização da auditoria. Se a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN for realizada de acordo com outras normas internacionais ou nacionais, esta NBASP pode ser utilizada como referência.
- 28) Esta NBASP pode ser utilizada pelas ISC que realizam avaliações de políticas públicas na forma da NBASP 9020.
- 29) As ISC podem realizar trabalhos de certificação com o objetivo de aumentar a confiança nas informações fornecidas pelos ICN. Tais trabalhos de certificação não são cobertos por esta NBASP.

5 Nota explicativa do IRB: As fases do processo de auditoria são o planejamento, a execução e o relatório.

6 Nota explicativa do IRB: O Plano Plurianual é uma espécie de lei que reúne os objetivos das atividades governamentais e divulga uma cesta de indicadores (bem como estabelece metas para eles).

# 5

## CONCEITOS CENTRAIS PARA A AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DOS ICN

- 30) Esta seção objetiva auxiliar o auditor a interpretar os conceitos centrais das normas mencionadas anteriormente na preparação e realização da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN.
- 31) Esta seção contém os requisitos na forma como estão definidos nas normas relevantes (indicadas em negrito) e comentários que objetivam torná-los de mais fácil compreensão e implementação durante a realização da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN. Alguns dos princípios da NBASP 300 e requisitos da NBASP 3000, tais como confiança e asseguração na auditoria operacional, risco de auditoria, supervisão, julgamento e ceticismo profissionais, comunicação, controle de qualidade, materialidade e documentação não são mencionados nesta parte. Se a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN é conduzida na forma de uma auditoria operacional, é necessário seguir todos os requisitos das normas apropriadas.
- 32) No caso de a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN ser realizada na forma de auditoria de conformidade, é esperado que a organização e a condução da auditoria sigam os princípios da NBASP 400 e/ou os requisitos da NBASP 4000 em todos os seus aspectos relevantes.

### 5.1 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA

- 33) **O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da ISC, os quais, por sua vez, devem cumprir as NBASP sobre independência e ética (NBASP 3000/21).**
- 34) **O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos (NBASP 3000/23).**

- 35) Dados os papéis e responsabilidade singulares em cada nação de ajudar a promover a transparência e garantir o desempenho e a *accountability*, as ISC podem exercer um papel crítico ao contribuir para o desenho, o desenvolvimento, a adoção e a melhoria contínua dos ICN. Entretanto, os Acordos do México relatam que houve um acordo unânime entre os delegados do XIX INCOSAI de que a independência das ISC precisa ser protegida e a sua credibilidade necessita ser mantida, independentemente da função assumida ao trabalhar com ICN, se houver. A manutenção da independência das ISC é um pré-requisito importante para auditar posteriormente as informações produzidas pelos indicadores.
- 36) As ISC devem procurar fazer contribuições positivas nesta área como um modo de aumentar seu valor enquanto gerenciam o risco relacionado à independência. Ao mesmo tempo, em consonância com os Acordos do México, uma decisão da ISC sobre como fazer trabalhos relacionados aos ICN deve ser consequência de sua situação particular, incluindo o seu mandato e as suas capacidades, bem como as necessidades e prioridades nacionais.
- 37) Praticamente todos os delegados do XIX INCOSAI concordaram que as ISC não devem estar – nem deveriam ser vistas como se estivessem – diretamente envolvidas na seleção de indicadores; isso é decisão para os formuladores de políticas públicas e outros líderes políticos. Dois caminhos para mitigar a percepção de uma perda de independência são amplamente aplicados. As ISC poderiam manter sua independência fornecendo recomendações técnicas/especializadas apenas durante o desenvolvimento dos indicadores, e não participando da seleção dos indicadores em si. Em particular, tais recomendações podem conter um conjunto relevante de parâmetros para avaliar a qualidade dos indicadores e/ou processos aplicados (essas questões serão discutidas ao longo da parte 6 desta NBASP). Alternativamente, outro caminho que é amplamente utilizado consiste em não se envolver diretamente durante a fase de desenvolvimento do indicador (mas contribuir com isso indiretamente, por meio do trabalho de auditoria) e desempenhar um papel fiscalizador após o desenvolvimento.

## 5.2 USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS

- 38) O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo dela, considerar a implicação dos papéis dessas partes a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada (NBASP 3000/25).
- 39) As partes interessadas que sejam responsáveis pelo desenvolvimento e utilização de um sistema de ICN devem ser identificadas. Essas partes interessadas podem incluir instituições responsáveis pelo desenvolvimento do sistema de ICN, tais como autoridades estatais, institutos de pesquisa e desenvolvimento, instituições que trabalham com questões da *accountability* de políticas públicas, institutos de estatística, ou uma rede de trabalho de uma série de institutos mencionados anteriormente interagindo com base em um acordo especial. Ao identificar as partes interessadas, é necessário levar em consideração fatores históricos, políticos, institucionais e culturais específicos do país. Os papéis e responsabilidades de cada uma das partes interessadas precisam estar claros para todos os departamentos governamentais envolvidos. Dependendo dos papéis das partes interessadas, bem como do mandato da ISC, as instituições responsáveis pela acumulação e disseminação dos dados, bem como os responsáveis pela avaliação e análise da informação contida no sistema de medição do desempenho podem ser consideradas como partes responsáveis na auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN.
- 40) Os usuários previstos da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN podem incluir órgãos legislativos ou de supervisão, incluindo o centro de governo, aqueles encarregados pela governança, o público em geral ou a academia.

## 5.3 OBJETO

- 41) O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional (NBASP 3000/29)
- 42) Quando a instituição superior de controle tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, o auditor deve definir o objeto a ser mensurado ou avaliado com base nos critérios (NBASP 4000/107).

- 43) O objeto da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode ter duas vertentes. Por um lado, ele pode abarcar a qualidade e a adequação para uso do sistema de medição do desempenho e, em particular, dos ICN utilizados por empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades, políticas públicas ou organizações. Tal seleção do objeto corresponde aos papéis das ISC identificados no XIX INCOSAI, quais sejam: a avaliação do processo utilizado para desenvolver os indicadores e/ou sistemas, e a auditoria da qualidade, validade e confiabilidade da informação do indicador. Por outro lado, a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode ser direcionada para a avaliação e relato sobre o progresso nacional da utilização dos indicadores. O objeto da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode incluir ambas as questões de auditoria ou uma combinação de suas partes.
- 44) A temática do desenvolvimento e utilização dos ICN pode se mostrar politicamente sensível, uma vez que os indicadores estão estritamente relacionados com as metas e prioridades do governo ou do Legislativo. A auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN examina se os sistemas de medição do desempenho e se os indicadores utilizados são adequados para avaliar a implementação eficiente e eficaz das decisões tomadas e os impactos adequados que eram esperados. A auditoria não questiona as intenções e decisões do Legislativo ou do Executivo, mas examina se há quaisquer deficiências no desenvolvimento e utilização dos sistemas de medição do desempenho e dos ICN. Quando uma auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN revela uma fraqueza, a ISC é encorajada a apresentar seus achados, de modo a criar oportunidades para melhorar os sistemas de medição do desempenho ou de avaliação de impacto.
- 45) Em particular, vale ressaltar que, para as partes interessadas, os relatórios de auditoria produzidos pelas ISC podem não ser a única forma de garantia disponível em relação à qualidade da estrutura de medição do desempenho e do sistema de ICN. Por exemplo, os resultados de um monitoramento independente feito por organizações internacionais também podem estar disponíveis. Assim, levando em consideração os recursos disponíveis, os auditores podem decidir concentrar seus esforços naqueles indicadores cujo monitoramento pode

não existir ou ser considerado insuficiente pela ISC. Durante a fase de relatório, se os achados de auditoria complementam ou questionam os outros relatórios sobre o tema, tais achados precisarão ser adequadamente destacados.

- 46) De acordo com os princípios da NBASP 300, um objeto de uma auditoria operacional não precisa ser limitado a programas específicos, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Informações tempestivas, úteis, confiáveis e transparentes são a ferramenta mais importante e poderosa que os países têm para facilitar o planejamento estratégico, avaliar o progresso, subsidiar tomadas de decisão e fortalecer a *accountability*, a partir de pontos de vista baseados em desempenho e orientados para resultados. Portanto, o objeto da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode incluir todas as questões relacionadas com o desenvolvimento e o funcionamento do sistema de medição de desempenho.
- 47) No caso do processo de avaliação, os auditores terão que enfrentar a difícil questão da ausência frequente de ICN para medir os impactos indesejados ou inesperados da política avaliada, os quais, por definição, não foram estabelecidos no início, quando a política foi lançada.

#### 5.4 OBJETIVOS DA AUDITORIA

- 48) O auditor deve estabelecer um ou mais objetivos de auditoria claramente definidos, que se relacionem com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade (NBASP 3000/35).
- 49) O auditor deve definir o(s) objetivo(s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do desenho da auditoria (NBASP 3000/36).
- 50) Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve garantir que elas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria (NBASP 3000/37).

- 51) O objetivo principal da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN poderia ser uma promoção construtiva da implementação de processos de tomada de decisão estratégica baseados em evidências, no qual informações relevantes e confiáveis estejam disponíveis e sejam devidamente aplicadas ao longo das etapas. Isso não é apenas um pré-requisito importante para uma governança econômica, eficaz e eficiente, mas também contribui para a *accountability* e a transparência. A adequação ao uso e a qualidade geral dos sistemas de medição do desempenho devem ser medidas confrontando-as com critérios adequados, e as causas dos desvios em relação a esses critérios ou outros problemas devem ser analisadas. Os resultados da análise podem revelar a viabilidade das medidas tomadas, bem como a avaliação dos seus impactos e riscos associados.
- 52) A auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode ser realizada nas formas de avaliação prospectiva, acompanhamento ou avaliação de resultados.

**\*Avaliação prospectiva:** é utilizada na fase de desenvolvimento das atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos governamentais. O principal objetivo de uma auditoria neste caso é garantir que o sistema de medição do desempenho proposto não contenha deficiências significativas, isto é, garantir que os objetivos sejam mensuráveis, que os critérios de avaliação estejam formulados e que exista uma previsão para o monitoramento que forneça informação atualizada sobre indicadores-chave selecionados. Uma questão-chave nessa perspectiva é a qualidade dos indicadores-chave propostos e sua capacidade de medir os impactos das políticas, assim como os resultados de programas e atividades. Também poderia permitir avaliar a viabilidade e a qualidade da fundamentação dos objetivos e das metas políticas. Esta é a forma de auditoria no qual o risco de perda de independência da ISC é maior. Ao mesmo tempo, as contribuições da ISC nesta fase, quando as decisões ainda não foram tomadas e os atores ainda não estão consolidados, podem se revelar as mais relevantes.

**\*Acompanhamento:** é realizado durante a implementação das atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos governamentais. Objetiva avaliar a qualidade do monitoramento contínuo, que fornece informações essenciais sobre o valor dos

indicadores-chave, bem como verificar o alinhamento dos indicadores, pois os objetivos podem ter mudado. Também pode incluir uma avaliação sobre se continua sendo possível alcançar as metas políticas, bem como fornecer recomendações sobre mudanças a serem feitas de modo a alcançar as metas e produzir os impactos esperados.

*\*Avaliação de resultados:* é realizada depois que as atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos governamentais foram plenamente implementados. Não se destina apenas a avaliar se as metas foram atingidas e se impactos indesejados foram observados, mas também a garantir que as lições necessárias foram aprendidas.

## 5.5 ABORDAGEM DE AUDITORIA

- 53) **O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas (NBASP 3000/40).**
- 54) A auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN pode seguir qualquer uma das três abordagens descritas na NBASP 300 e NBASP 3000 (isto é, uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema). No caso de as questões sobre o desenvolvimento e a utilização dos indicadores fazerem parte de um trabalho de auditoria mais amplo, a abordagem aplicada a essas questões deve estar alinhada com a abordagem utilizada no trabalho como um todo. Se a auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN for realizada independentemente ou for o foco central de um trabalho, então a abordagem orientada a sistema, isto é, o exame do funcionamento apropriado dos sistemas de medição do desempenho, parece ser o mais apropriado. A descrição estruturada do objeto da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN, bem como os conjuntos de critérios descritos na Parte 6 desta NBASP, são opções sobre como abordar a auditoria, o que é deixado para decisão do auditor.
- 55) Durante a auditoria, é importante que o auditor obtenha um bom entendimento dos sistemas de controle interno relevantes e examine se há quaisquer sinais de irregularidades que possam prejudicar o relatório dos ICN (NBASP 3000/74 e NBASP 4000/131). O auditor também deveria entender o papel de uma função de auditoria interna em relação aos ICN.

## 5.6 CRITÉRIOS DE AUDITORIA

- 56) O auditor deve estabelecer critérios apropriados, que correspondam a(os) objetivo(s) e questões de auditoria e sejam relacionados com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade (NBASP 3000/45).
- 57) O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada (NBASP 3000/49).
- 58) Quando a instituição superior de controle tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, o auditor deve identificar os critérios de auditoria pertinentes, previamente à auditoria, para fornecer uma base para uma conclusão ou uma opinião sobre o objeto (NBASP 4000/110).
- 59) Na auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN, os critérios de auditoria são os marcos de referência utilizados para avaliar a adequação para uso e a qualidade dos sistemas de medição do desempenho, bem como para medir o progresso no alcance dos objetivos estratégicos e das metas de políticas públicas. Os objetivos, as questões e a abordagem da auditoria determinam a relevância e o tipo de critérios adequados. A confiança dos usuários nos achados e conclusões de uma auditoria operacional depende em grande medida dos critérios. Portanto, é crucial selecionar critérios confiáveis, objetivos, relevantes, completos e compreensíveis.
- 60) Existem vários pronunciamentos de organizações internacionais sobre o tema do desenvolvimento e da utilização de conjuntos de indicadores que podem ser interpretados como ICN. Tais documentos descrevem as características desejáveis dos indicadores utilizados. Os auditores podem utilizar essas publicações para obter uma compreensão mais profunda dos métodos aplicados em questões como medir o desempenho e os impactos de programas e políticas públicas, bem como medir o progresso das sociedades e o bem-estar das pessoas. Uma lista das publicações relevantes de organizações internacionais é fornecida na base de conhecimento dos ICN (<http://kniknowledgebase.org/>). As publicações mais importantes são apresentadas no Anexo B.

## 5.7 HABILIDADES

- 61) **A ISC deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria (NBASP 3000/63).**
- 62) De modo a ser bem-sucedida na realização da auditoria do desenvolvimento e da utilização dos ICN, a ISC precisa expandir significativamente os conhecimentos, habilidades e capacidades do seu corpo funcional. Auditores que trabalham com ICN devem ter a capacidade analítica para analisar áreas temáticas diversas, fornecer perspectivas detalhadas sobre indicadores individuais e dados relacionados, como questões de qualidade de dados. Isso requer habilidades e conhecimento em várias áreas técnicas importantes para o trabalho com indicadores, incluindo estatística, ciência de dados, tecnologia da informação, economia, contabilidade, administração pública, políticas públicas, ciência política e outras áreas relevantes, bem como o conhecimento do objeto relativo a aspectos econômicos, ambientais, sociais, culturais e políticos. O processo de avaliação de políticas públicas requer especialmente a reunião de uma equipe multidisciplinar, cujos membros sejam habilitados no manuseio e entendimento de uma ampla gama de ICN pertencentes a muitas áreas diferentes.
- 63) As ISC também precisam considerar, cada vez mais, se devem contratar as habilidades especializadas de que elas precisam e como funcionários contratados e o corpo funcional permanente podem ser reunidos para formar parcerias eficazes. As ISC que trabalham com outras ISC (por meio da INTOSAI, OLACISC, IRB ou de outro modo) devem se esforçar para fornecer e incentivar o treinamento e o desenvolvimento profissional do corpo funcional. Tais iniciativas podem ajudar a aproveitar o potencial do corpo funcional e a informá-lo dos novos conceitos, técnicas e métodos para cumprir os vários papéis associados com o desenho, desenvolvimento, adoção, melhoria contínua e auditoria dos ICN.

# 6

## ESTRUTURA DE CRITÉRIOS PARA A AUDITORIA DO DESENVOLVIMENTO E DA UTILIZAÇÃO DOS ICN

- 64) Seguindo uma abordagem de auditoria orientada a sistema, esta parte pretende fornecer uma descrição estruturada das questões de auditoria ou avaliação relevantes para a avaliação do funcionamento adequado dos sistemas de medição do desempenho e dos impactos, tendo os ICN como sua parte fundamental. Os critérios e as questões correspondentes estão organizados em seis categorias amplas (domínios), a saber:
- \* avaliação da estrutura legal e metodológica para o sistema de medição do desempenho e dos impactos;
  - \* avaliação da suficiência e relevância do conjunto de indicadores;
  - \* avaliação da qualidade do conjunto de indicadores;
  - \* avaliação da coerência do sistema de medição do desempenho e dos impactos com outras atividades;
  - \* avaliação da viabilidade e solidez dos valores estabelecidos como meta dos indicadores;
  - \* avaliação da adequação dos procedimentos de monitoramento e avaliação aplicados dentro do sistema de medição de desempenho e impacto.
- 65) Em cada uma dessas categorias, as questões de auditoria ou avaliação estão organizadas segundo uma estrutura hierárquica, em um modelo de maturidade. Como resultado, a qualidade do sistema de medição do desempenho e impacto em cada um dos domínios é descrita em termos de níveis discretos. Cada nível tem uma ou várias características específicas que podem ser descritas com uma questão de auditoria ou avaliação correspondente. Para ser avaliado como tendo um certo nível

de maturidade em um domínio, o sistema de medição de desempenho precisa satisfazer todos os requisitos desse nível, bem como de todos os níveis inferiores.

- 66) Tal estruturação das questões de auditoria ou avaliação e dos critérios parece ser vantajosa sob vários pontos de vista:

- Em primeiro lugar, isso permite limitar o número de questões a serem investigadas durante a fase de execução da auditoria ou avaliação. Geralmente, as questões correspondentes ao nível inferior de maturidade podem ser excluídas do escopo de fiscalização durante a fase de planejamento da auditoria ou avaliação por estarem obviamente cumpridas. Se, durante a fase de execução, identifica-se que os critérios de um certo nível não estão cumpridos, as questões correspondentes aos níveis superiores de maturidade podem deixar de ser investigadas, já que a avaliação geral não seria afetada.
- Em segundo lugar, a estruturação das questões em termos de modelo de maturidade melhora a formulação de recomendações construtivas, recomendada pela NBASP 300, que podem contribuir significativamente para resolver as fraquezas ou problemas identificados na auditoria ou avaliação. Se a maturidade de um sistema de ICN em um certo domínio for avaliada em um certo nível, então os critérios do próximo nível identificados como não cumpridos indicam os aspectos nos quais a melhoria resultaria em um melhor funcionamento do sistema como um todo.
- Em terceiro lugar, permite a estruturação natural das questões focando no que deveria ser, de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos, no que poderia receber melhores condições e, por fim, no que seria esperado, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas. Leis e regulamentos existentes geralmente são uma fonte de critérios correspondentes a níveis mais baixos de maturidade. Questões relacionadas ao que poderia ser feito sob melhores condições, como por exemplo, por meio da inclusão de leis e regulamentos utilizados para outras atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos

governamentais, formariam níveis intermediários de um modelo de maturidade. Enquanto os princípios sólidos, o conhecimento científico e as melhores práticas fornecem os critérios dos níveis mais altos de maturidade.

- 67) As questões dos modelos de maturidade a seguir, bem como a sua distribuição entre os níveis, são principalmente ilustrativas e espera-se que sejam ajustadas de acordo com a leis, regulamentos e práticas relevantes durante a fase de planejamento da auditoria. Alternativamente, a equipe de auditoria pode decidir não seguir a estrutura de critérios na forma de um modelo de maturidade. Nesse caso, os modelos a seguir podem servir como um conjunto de questões que podem ser utilizadas para avaliar a qualidade dos sistemas de medição do desempenho. Também vale a pena notar que, de acordo com o mandato da ISC, políticas internas ou outras considerações, a equipe de auditoria ou avaliação pode decidir limitar o escopo de seu trabalho a apenas alguns dos níveis do modelo de maturidade ou a apenas alguns dos domínios.

## 6.1 ANÁLISE DA ESTRUTURA LEGAL E METODOLÓGICA

- 68) A análise da estrutura legal e metodológica que regula o desenvolvimento, a utilização e o relatório sobre os ICN é o primeiro passo crucial ao se realizar um trabalho de auditoria ou avaliação. A estrutura pode ser delineada em uma lei federal ou documentos regulatórios especiais que refletem a esfera de responsabilidade de todas as partes envolvidas no desenvolvimento e utilização dos ICN. A utilização dos ICN e os informes sobre eles também podem ser regulados pelos documentos de desenvolvimento estratégico dos países ou pela lei orçamentária como parte do processo orçamentário. Para algumas políticas públicas definidas em lei, a própria lei pode fixar a lista e a definição dos indicadores-chave nacionais, os quais serão utilizados para posterior avaliação dos impactos de sua implementação.
- 69) Tal estrutura pode estabelecer os procedimentos formais para desenvolver os ICN, assim como identificar os estágios específicos do desenvolvimento do sistema de ICN e as responsabilidades para cada estágio. Ela também pode especificar os requisitos que os indicadores precisam cumprir

para serem incluídos no conjunto do ICN. Outro elemento possível de tal estrutura regulatória é um mecanismo de controle eficaz que garanta a conformidade com as regras introduzidas e a metodologia adotada. Por fim, essa estrutura pode estabelecer os papéis e as responsabilidades pelos esforços para reunir e disseminar os ICN.

- 70) Vale ressaltar que uma estrutura mais madura e detalhada oferece melhores possibilidades para as ISC exercerem a supervisão dos processos de desenvolvimento e utilização de ICN. Assim, permite-se o uso da abordagem de auditoria de conformidade para avaliação dos outros domínios. Caso tal abordagem seja aplicada, ela precisa ser conduzida de acordo com os princípios da NBASP 400 e os requisitos da NBASP 4000.
- 71) Por outro lado, os níveis mais baixos de maturidade da estrutura legal são uma fonte de risco de que o sistema de medição e impacto se organize de forma espontânea e arbitrária. Ao mesmo tempo, a falta de requisitos diretos sobre como o desenvolvimento, a utilização e a apresentação de informações sobre os ICN devem ser conduzidos significa que, durante a realização do trabalho, os auditores precisariam confiar principalmente no profundo entendimento dos princípios sólidos e das melhores práticas, e não nos requisitos regulatórios diretos.
- 72) O modelo de maturidade sugerido para o domínio da análise da estrutura legal e metodológica é o seguinte:

<b>Níveis de maturidade</b>	<b>Definições</b>
<b>Nível 0</b> <b>Ausência de requisitos</b>	Ausência de regulamentação ou regulamentação não contém requisitos relativos à utilização do sistema de ICN.
<b>Nível 1</b> <b>Estrutura em vigor</b>	A regulamentação contém apenas requisitos gerais para a existência de ICN.

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 2</b> <b>Estrutura detalhada</b>	<p>A regulamentação contém uma descrição detalhada dos requisitos para a composição do conjunto de indicadores, a qualidade dos indicadores, os procedimentos a serem seguidos ao se aplicar os ICN para propósitos de monitoramento e avaliação, bem como os mecanismos para garantir a conformidade com as regras introduzidas e a metodologia adotada. Isso é particularmente comum em políticas públicas estabelecidas por lei que define o seu próprio processo de avaliação futuro.</p>
<b>Nível 3</b> <b>Estrutura harmonizada</b>	<p>Os requisitos de regulamentação para o sistema de ICN estão harmonizados com as melhores práticas nacionais e internacionais da medição do desempenho.</p>

## 6.2 ANÁLISE DA SUFICIÊNCIA E DA RELEVÂNCIA DO CONJUNTO DE INDICADORES

- 73) Um conjunto de ICN é uma ferramenta que objetiva medir o progresso relativo aos resultados nacionais, avaliar condições e tendências, e ajudar a comunicar questões complexas. Pode informar o planejamento estratégico, melhorar a informação sobre desempenho e *accountability*, e facilitar a análise efetiva de políticas e as avaliações de programas e políticas públicas. Para ser bem-sucedido nesses papéis, um sistema de medição de desempenho e impacto precisa conter um conjunto de indicadores que captem todos os aspectos relevantes do problema em questão. Por exemplo, no contexto da Agenda para o Desenvolvimento Sustentável da ONU, é importante avaliar se os dados desagregados confiáveis necessários para garantir que ninguém seja deixado para trás, mencionados na Resolução da ONU A/Res/70/1, estão disponíveis e são utilizados no processo de tomada de decisão.
- 74) A simplicidade, a amplitude da cobertura e a escala do sistema de ICN podem variar amplamente. Em geral, dado o nível ótimo de desagregação, é preferível ter um número reduzido de indicadores de boa qualidade que abordem todas as questões importantes. Como não há um número “correto” de

indicadores, a análise da suficiência do conjunto de indicadores não precisa se concentrar mecanicamente na quantidade de indicadores. Pelo contrário, espera-se que, com base em uma análise textual cuidadosa das políticas, sistemas, operações, programas e atividades propostos, se esclareça se o conjunto de indicadores contém todas as informações relevantes. Tal análise pode requerer uma compreensão profunda dos processos socioeconômicos subjacentes às políticas em questão por parte da equipe de auditoria ou avaliação. Também requer um conhecimento aprofundado dos métodos utilizados na coleta e no processamento dos dados.

- 75) O modelo de maturidade sugerido para o domínio da análise da suficiência do conjunto de indicadores é o seguinte:

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 0</b> <b>Ausência de indicadores</b>	O alcance de metas não é caracterizado por indicadores, ou apenas se utiliza o montante de recursos orçamentários aplicados.
<b>Nível 1</b> <b>Indicador único</b>	Cada meta ou objetivo da política é caracterizado por ao menos um indicador.
<b>Nível 2</b> <b>Avaliação multivariada</b>	<p>Cada meta ou objetivo da política é caracterizado por um conjunto balanceado de indicadores.</p> <p>Todos os indicadores contêm informações relevantes referentes ao alcance das metas.</p> <p>O conjunto de indicadores contém medidas de insumos, produtos e resultados do alcance de metas.</p>
<b>Nível 3</b> <b>Avaliação das desigualdades e valorações subjetivas</b>	<p>O conjunto de indicadores fornece informações relevantes sobre as desigualdades no bem-estar da população na esfera da implementação de programas e atividades.</p> <p>O conjunto de indicadores fornece informações relevantes sobre as avaliações subjetivas dos resultados e impactos.</p>

### 6.3 QUALIDADE DO CONJUNTO DE INDICADORES

- 76) Outro grupo importante de questões relativas à qualidade do sistema de medição do desempenho lida com a qualidade, a validade e a confiabilidade das informações dos indicadores. Isso inclui uma quantidade de atributos que contribuem para a utilidade dos dados a partir das perspectivas dos usuários, isto é, sua adequação ao uso. Ao avaliar-se a adequação ao uso de um indicador, vários aspectos devem ser examinados, tais como precisão, credibilidade, continuidade, tempestividade, acessibilidade, interpretabilidade, coerência, validade, comparabilidade e solidez metodológica. A Resolução da ONU A/Res/70/1 enfatiza a necessidade de “dados desagregados de qualidade, acessíveis, tempestivos e confiáveis”.
- 77) As principais características utilizadas para avaliar a adequação ao uso de um indicador ou sistema de indicadores, apresentadas abaixo, geralmente são consistentes com as recomendações das organizações internacionais. Os auditores ou avaliadores podem selecionar um conjunto de características relevantes utilizadas para avaliar a qualidade dos indicadores, levando em conta o estágio de desenvolvimento do sistema de ICN e suas aplicações pretendidas. Um conjunto genérico de características inclui:
- **Acessibilidade:** reflete a capacidade para localizar e acessar os dados prontamente, incluindo a adequação da forma na qual os dados estão disponíveis, o meio de disseminação, e a disponibilidade dos metadados e serviços de suporte aos usuários.
  - **Precisão:** é o grau com que os dados estimam ou descrevem corretamente as características que eles foram elaborados para medir. Refere-se à proximidade entre os valores fornecidos, os valores reais (desconhecidos) e a ausência de viés. Em geral, a precisão dos dados é medida ou descrita em termos do erro ou da significância potencial do erro.
  - **Coerência:** reflete o grau em que os dados estão logicamente conectados e são mutuamente consistentes. Isso implica que o mesmo termo não deve ser utilizado para conceitos diferentes ou itens de dados sem explicação. Também implica que variações

na metodologia que possam afetar os valores dos dados não devem ser feitas sem explicação. Além disso, os métodos usados para o processamento de dados também devem ser consistentes com as definições dos indicadores etc.

- **Comparabilidade:** reflete o grau em que os dados podem ser utilizados tanto para comparações internacionais quanto para inferências de longo prazo.
- **Continuidade:** significa que as informações que ajudam a determinar a evolução do tópico que está sendo medido devem estar disponíveis.
- **Credibilidade:** refere-se à confiança que os usuários depositam nos produtos de dados baseados em suas percepções sobre o produtor dos dados. Um aspecto importante é a confiança na objetividade dos dados, que devem ser percebidos como produzidos profissionalmente de acordo com os padrões estatísticos apropriados, com políticas e práticas transparentes, e livres de manipulações ou pressões políticas, o que requer a independência das instituições que definem os indicadores, bem como daquelas que mensuram o progresso em relação às metas. Como resultado, tal indicador é capaz de refletir tanto os resultados positivos, quanto os negativos da implementação das políticas, programas ou atividades.
- **Interpretabilidade:** reflete a facilidade com a qual o usuário pode entender, utilizar e analisar adequadamente os dados. O grau de interpretabilidade é amplamente determinado pela adequação e ausência de ambiguidade das definições dos conceitos, populações-alvo, variáveis e terminologia subjacente aos dados.
- **Solidez metodológica:** implica aprovação e pronta disponibilidade da metodologia para cálculo dos valores dos indicadores, que deve ser coerente com as melhores práticas e basear-se em tecnologias atualizadas.
- **Tempestividade:** reflete o intervalo de tempo entre a disponibilidade dos dados e o evento ou fenômeno que eles descrevem, considerando o período de tempo que

permite que a informação seja valiosa e ainda possa ser utilizada. Está também relacionada com o cronograma do processo de tomada de decisão baseado nos ICN. Portanto, os valores dos indicadores tempestivos devem estar disponíveis no momento em que as decisões precisam ser tomadas.

- **Validade:** é a extensão em que uma medida representa adequadamente o desempenho real e tem uma correlação forte com os objetivos dos programas, políticas e atividades.
- 78) A importância relativa das características mencionadas anteriormente é definida pelo propósito para o qual o sistema de ICN destina-se a ser utilizado. Se os indicadores são utilizados no acompanhamento da implementação de política, programa ou atividade para medir a eficácia e a eficiência do processo em questão, dentro de um prazo determinado, então as características mais importantes são aquelas que garantam que a informação esteja disponível e possa ser utilizada para fins de acompanhamento. Por outro lado, se os indicadores são utilizados para avaliar a posição atual de um país e, possivelmente, para delinear a posição desejada, então as questões de comparabilidade e solidez metodológica tornam-se mais importantes.

Seja qual for o caso, as equipes de auditoria são encorajadas a obter, durante a fase de preparação da auditoria ou avaliação, um entendimento profundo do propósito do desenvolvimento do sistema de ICN e, consequentemente, a avaliar a importância relativa das características de adequação ao uso dos indicadores. Com base nesse entendimento, tais características podem ser organizadas em um modelo de maturidade.

- 79) No caso de um sistema de ICN utilizado para fins de acompanhamento da implementação de uma política, programa ou atividade, um modelo de maturidade aproximado da adequação ao uso dos indicadores pode ser compilado da seguinte forma:

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 0</b>	Nenhum indicador ou nenhuma propriedade atendida.
<b>Nível 1</b>	O conjunto de indicadores satisfaz as propriedades de tempestividade, acessibilidade e credibilidade.
<b>Nível 2</b>	O conjunto de indicadores também satisfaz as propriedades de validade, comparabilidade e solidez metodológica.
<b>Nível 3</b>	O conjunto de indicadores também satisfaz as propriedades de coerência, interpretabilidade e continuidade.

- 80) No caso especial de um sistema de ICN utilizado para fins de análise de situação e comparações internacionais, como um índice composto de bem-estar fornecido por organizações supranacionais (como o Índice de Desenvolvimento Humano da ONU ou o Índice para uma Vida Melhor da OCDE), um modelo de maturidade aproximado da adequação ao uso dos indicadores pode ser compilado da seguinte forma:

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 0</b>	Nenhum indicador ou nenhuma propriedade atendida.
<b>Nível 1</b>	O conjunto de indicadores satisfaz as propriedades de comparabilidade, validade e solidez metodológica.
<b>Nível 2</b>	O conjunto de indicadores também satisfaz as propriedades de acessibilidade, credibilidade e interpretabilidade.
<b>Nível 3</b>	O conjunto de indicadores também satisfaz as propriedades de coerência, continuidade e tempestividade.

#### 6.4 COERÊNCIA DO SISTEMA DE ICN COM OUTRAS ATIVIDADES

- 81) Muitos resultados não podem ser alcançados por ministérios, departamentos governamentais e agências trabalhando isoladamente. Uma abordagem de governo-como-um-todo reconhece a natureza transversal das metas e dos esforços

nacionais relacionados ao desenvolvimento sustentável, especialmente em relação a políticas públicas complexas. Ela procura deslocar o foco do desempenho governamental em direção aos resultados e impactos que o governo procura alcançar, em vez das ações de um único programa ou agência. De modo correspondente, uma abordagem de governo-como-um-todo desloca a unidade de análise da gestão, medição de desempenho e impacto, relatórios e avaliação – de um esforço único e isolado para questões mais gerais de alcance de resultados. Assim, mapeiam-se as contribuições relacionadas de diferentes programas e iniciativas e colocam-se questões sobre o grau em que esses esforços relacionados estão alinhados e coordenados. Isso implica considerar as interconexões entre arranjos institucionais, programas e iniciativas.

- 82) Do ponto de vista dos sistemas de indicadores, a abordagem do governo- como-um-todo inclui a avaliação da coordenação e do alinhamento do sistema de ICN auditado com os indicadores utilizados em diferentes políticas, programas ou atividades governamentais. Tal coerência inclui a utilização dos indicadores correspondentes e a similaridade das suas definições. Espera-se que as políticas, programas e atividades governamentais utilizem os mesmos pressupostos básicos e sejam desenvolvidos dentro dos mesmos cenários. A coerência dos indicadores das políticas públicas deve ser baseada na análise da relação entre as políticas públicas. Por exemplo, políticas públicas podem ser opostas, se complementar ou duplicar atividades. Consequentemente, os valores dos indicadores correspondentes também precisam ser harmonizados. Como todos os países e partes interessadas, atuando em parceria colaborativa, concordaram com a implementação da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, o sistema de ICN utilizado precisa ser consistente com os ODS e metas relevantes, tanto em termos de definições dos indicadores, como de valores das metas.
- 83) Vale ressaltar que a avaliação da coerência do sistema de ICN com outras atividades não necessariamente requer que todas as atividades do governo sejam analisadas em um único trabalho de auditoria. Tal extensão do escopo de auditoria pode ser impraticável. A respeito disso, a avaliação da coerência visa descobrir se o sistema de medição de desempenho e impacto

em questão está funcionando adequadamente como uma parte integral dos processos de tomada de decisão estratégica e de implementação. Um modelo de maturidade correspondente pode ser formalizado do seguinte modo:

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 0</b> <b>Ausência de indicadores</b>	O alcance de metas não é caracterizado por indicadores ou as metas não estão alinhadas com as metas de outras atividades ou programas governamentais.
<b>Nível 1</b> <b>Pressupostos coerentes</b>	Diferentes atividades, programas e políticas governamentais têm os mesmos pressupostos subjacentes.
<b>Nível 2</b> <b>Definições e valores coerentes</b>	ICN relacionados a diferentes atividades, programas e políticas governamentais têm os mesmos nomes e definições. ICN relacionados a diferentes atividades, programas e políticas governamentais têm os mesmos valores.
<b>Nível 3</b> <b>Coerência com os ODS</b>	Designação de um comitê ou entidade responsável por garantir a coerência dos ICN dos diferentes programas que contribuem com uma meta ou ODS. Determinação do grau em que os esforços relacionados estão alinhados e coordenados com uma meta ou ODS. ICN relacionados a diferentes atividades, programas e políticas governamentais são coerentes com os ODS relevantes na definição dos indicadores e seus valores estabelecidos como meta.

## 6.5 VIABILIDADE E SOLIDEZ DOS VALORES ESTABELECIDOS COMO METAS PARA OS INDICADORES

- 84) Uma das questões cruciais na avaliação dos empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais é se o país estabeleceu metas realistas. Os mesmos resultados alcançados seriam considerados muito baixos no caso de metas otimistas e, muito altos no caso de metas conservadoras.
- 85) O conjunto de questões neste domínio procura tornar claro se os pressupostos utilizados para selecionar essas metas estão definidos explicitamente. Ele também procura garantir a existência dos dados de linha de base para indicadores identificados e uma ligação entre as ações implementadas e os resultados pretendidos. Uma ferramenta importante na análise da viabilidade e solidez das metas das políticas é a comparação das mudanças anuais esperadas nos valores dos indicadores com casos similares na prática nacional e internacional. Por fim, uma justificativa sólida dos valores estabelecidos como meta necessita incluir a avaliação dos valores dos indicadores em diferentes situações possíveis (contingências), incluindo as condições externas, a situação macroeconômica, mudanças de rumo de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades governamentais etc. Também pode incluir análise dos riscos relevantes. Um modelo de maturidade correspondente pode ser formalizado do seguinte modo:

Níveis de maturidade	Definições
<p><b>Nível 0</b> <b>Ausência de indicadores ou de base</b></p>	<p>Atingimento de metas não é caracterizado por indicadores ou indicadores não possuem valores para meta ou as razões subjacentes não são fornecidas para os valores estabelecidos como meta para os indicadores.</p>

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 1</b> <b>Pressupostos explícitos</b>	<p>Os pressupostos utilizados nas razões subjacentes estão definidos explicitamente.</p> <p>Os dados estatísticos utilizados são adequados e confiáveis.</p> <p>Dados de linha de base para indicadores estão incompletos.</p>
<b>Nível 2</b> <b>Pressupostos factíveis e métodos sólidos</b>	<p>Os pressupostos utilizados nas razões subjacentes são factíveis.</p> <p>Os métodos utilizados para projeções são sólidos (por exemplo, as mudanças esperadas nos valores dos indicadores são calculáveis diretamente ou consistentes com marcos de referência nacionais ou internacionais).</p>
<b>Nível 3</b> <b>Contingências gerenciadas</b>	<p>Contingências são levadas em consideração adequadamente nas razões subjacentes.</p> <p>Os riscos mais relevantes são identificados, avaliados e gerenciados adequadamente.</p>

## 6.6 ADEQUAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO

- 86) De modo a ser uma ferramenta gerencial efetiva, os ICN precisam ser incorporados ao processo de tomada de decisão estratégica. A apresentação de relatórios é um elemento compulsório dos sistemas de ICN. Ele pode ser fornecido pelo governo ou outras instituições responsáveis. A disponibilidade da informação também é muito importante. Esses relatórios devem estar disponíveis ao público e podem ser publicados nas páginas oficiais das instituições estatais. O desenvolvimento e o funcionamento apropriados de um sistema de ICN (prestando atenção ao ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação, comunicação e monitoramento) podem induzir um diálogo nacional saudável entre os cidadãos e os tomadores de decisão governamentais para alcançar um grau razoável de concordância sobre as medidas do desempenho atual, do progresso nacional e de sua posição relativa. Um modelo de maturidade correspondente pode ser formalizado conforme a seguir.

- 87) Enquanto isso, a análise de custo-benefício pode ser medida comparando- se custos com produtos e resultados.

Níveis de maturidade	Definições
<b>Nível 0</b>	O monitoramento e a avaliação não são realizados ou são realizados de modo informal e/ou irregular.
<b>Nível 1</b>	Os papéis no processo de monitoramento, fluxos de informação e fontes de dados estão descritos explicitamente. Relatórios são apresentados regularmente e contêm um conjunto predeterminado de informações.
<b>Nível 2</b>	Existe um procedimento formal para a medição do desempenho que explicitamente leva em consideração a qualidade dos indicadores (valores dos indicadores, precisão da medição etc.). Existe um procedimento formal para a tomada de decisão no caso de problemas serem encontrados.
<b>Nível 3</b>	Os procedimentos utilizados estão harmonizados com as melhores práticas nacionais e internacionais de medição de desempenho.

## 6.7 AVALIAÇÃO DO ALCANCE DE METAS

- 88) Um dos papéis das ISC relacionados ao trabalho com ICN, identificados nos Acordos do México, é a utilização dos indicadores para avaliar e informar sobre o progresso nacional. As ISC podem utilizar as informações relevantes contidas nos ICN para fornecer um “boletim” da posição e do progresso da nação, em uma área específica ou geral. Ao longo do tempo, as ISC podem também utilizar essas informações para avaliar tendências e comparar o desempenho da nação com o de outros países. Nesse sentido, o uso das informações sobre os ICN

pelas ISC pode ser considerado diferente, mas, ainda assim, um próximo passo natural para muitas ISC que estão cada vez mais realizando auditorias operacionais.

- 89) Se uma ISC decide realizar uma avaliação de alcance de metas, ela pode confiar no conjunto de indicadores usados no sistema de medição de desempenho existente ou em um conjunto de indicadores construído para esse propósito específico. No primeiro caso, todos os riscos associados às falhas no funcionamento do sistema de ICN descrito nas seções anteriores precisam ser levadas em consideração. No segundo caso, o conjunto sugerido de indicadores precisa ser revisado utilizando as mesmas questões como as de um sistema de ICN existente. De todo modo, o conjunto de indicadores e seus valores utilizados para avaliar o alcance de metas precisam ser comunicados às entidades auditadas ou avaliadas e, se necessário, aos usuários previstos dos relatórios de auditoria ou avaliação, conforme os princípios da NBASP 300 e os requisitos da NBASP 3000 e da NBASP 9020. De acordo com a NBASP 9020, métodos estatísticos e econômétricos apropriados também podem ser necessários de modo a considerar possíveis fatores de confusão ao avaliar o alcance de metas de políticas públicas.
- 90) Em alguns casos, a definição de metas e a avaliação do progresso em direção a elas podem ser consideradas fora do mandato da ISC e ser um papel mais apropriado para os políticos eleitos e os gestores de programas. Se este for o caso, a ISC pode limitar seu envolvimento a sintetizar e resumir as informações do indicador para fornecer um panorama do desempenho da nação, permitindo aos tomadores de decisão utilizar essas informações para fazer julgamentos sobre a posição e o progresso nacionais. Em todo caso, a decisão de uma ISC sobre trabalhar com ICN e como fazê-lo deve ser uma consequência apenas de sua situação singular, que inclui seu mandato e suas capacidades, bem como as necessidades e prioridades nacionais.

## ANEXO A – DEFINIÇÕES

**Auditória de conformidade:** auditória de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios. Auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. (de acordo com a NBASP 400)

**Auditória operacional:** auditória operacional é um exame independente, objetivo e confiável sobre se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais estão operando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e se há espaço para aprimoramento.

**Avaliação:** a avaliação de políticas públicas é um exame que objetiva avaliar a utilidade de uma política. Ela analisa seus objetivos, implementação, produtos, resultados e impactos o mais sistematicamente possível e mede seu desempenho de modo a avaliar sua utilidade. Portanto, a avaliação está se tornando cada vez mais importante para o debate público, na medida que os líderes políticos precisam tomar decisões baseadas em evidências. (de acordo com a NBASP 9020)

**Economicidade:** o princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriadas e com o melhor preço. (de acordo com a NBASP 300)

**Efetividade:** o princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos. (de acordo com a NBASP 300)

**Eficiência:** o princípio da eficiência significa obter o máximo a partir dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade. (de acordo com a NBASP 300)

**Indicador:** um indicador é uma medida quantitativa ou qualitativa que descreve uma condição econômica, ambiental, social, cultural ou de outro tipo ao longo do tempo.

**Indicadores-chave nacionais:** um conjunto de indicadores utilizados pelo governo para estabelecer objetivos, monitorar o progresso e avaliar o alcance de metas, bem como para medir o desempenho das atividades, programas, políticas, operações ou empreendimentos governamentais.

**Indicadores de insumo:** indicadores de insumo representam o nível de recursos – materiais, energia, esforço e dinheiro – utilizados para produzir um produto.

**Indicadores de produtos:** indicadores de produtos medem mudanças no volume de produtos entregues, tais como o número de prisões ou ações coercitivas realizadas. Esses tipos de indicadores são importantes porque os produtos geralmente são produzidos na esperança de mudar resultados.

**Indicadores de resultado:** indicadores de resultado medem mudanças que importam diretamente à sociedade, como os níveis de atendimento escolar.

**Progresso:** progresso significa que a vida está se tornando melhor para uma sociedade, como definido pelos membros dessa sociedade. Progresso também pode ser definido como sucesso no alcance ou aproximação das metas estabelecidas por meio de um processo político ou outro tipo de arranjo cívico. Progresso é multidimensional e tipicamente inclui fatores econômicos, sociais e ambientais junto de outras áreas que as pessoas veem como importantes para a vida (por exemplo, cultura ou qualidade da governança). Embora o progresso implique mudança para melhor, qualquer avaliação do progresso também precisa incluir a avaliação de retrocessos.

**Relevância:** relevância de uma política é a adequação dos seus objetivos em relação às necessidades sociais, econômicas ou ambientais que a política pretendia atender. (de acordo com a NBASP 9020)

**Utilidade:** utilidade lida com a questão de conhecer se a política “valeu a pena”, levando em consideração, por um lado, todos os seus efeitos diretos (resultados) e indiretos (impactos), mesmo aqueles não pretendidos ou inesperados e, por outro lado, as necessidades que essa política pretendia atender. (de acordo com a NBASP 9020)

## ANEXO B – FONTES OFICIAIS

- 1) Os esforços realizados pela ONU na organização para o alcance dos ODS estabelecem um ponto de referência no desenvolvimento e utilização dos ICN a nível internacional e nacional. No 48º período de sessões da Comissão de Estatística da ONU, celebrado em março de 2017, acordou-se um marco de indicadores mundiais para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as metas da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável.
- 2) No marco da Iniciativa de Cooperação Econômica e Desenvolvimento para o Bem-estar da ONU alcançou-se um progresso substancial referente à elaboração de uma metodologia para medir o progresso das sociedades e do bem-estar das pessoas. Os conceitos principais estão esboçados em:
  - Hall, J. et al. (2010), *“A Framework to Measure the Progress of Societies”*, OECD Statistics Working Papers, 2010/05, OECD Publishing.
  - OECD/EU/JRC (2008), *Handbook on Constructing Composite Indicators: Methodology and User Guide*, OECD Publishing, Paris.
  - OECD (2013), *OECD Guidelines on Measuring Subjective Well-being*, OECD Publishing, Paris,
  - OECD (2016), *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris.
  - Exton, C. and M. Shinwell (2018), *“Policy use of well-being metrics: Describing countries’ experiences”*, OECD Statistics Working Papers, No. 2018/07, OECD Publishing, Paris.
- 3) Da pesquisa do Fundo Monetário Internacional sobre a regulação macroprudencial podem extrair-se conclusões importantes sobre os temas de estabilidade macroeconômica e financeira, bem como sobre a utilização de indicadores para avaliar a estabilidade a nível nacional. Entre os documentos destacados encontram-se:
  - *“Macroprudential Policy: an Organising Framework”* (2011).

- “Key Aspects of Macroprudential Policy-Background Paper” (2013).
- 4) Desenvolvem-se diferentes conjuntos de critérios para avaliar a qualidade dos indicadores para o acompanhamento da implementação das políticas, incluindo os indicadores RACER apresentados na Caixa de Ferramentas para a Melhoria da Legislação da Comissão Europeia (2017).
- 5) Além das publicações mencionadas anteriormente, existem várias ferramentas que ajudam os auditores a estabelecer critérios de auditoria e identificar boas práticas. Essas ferramentas estão implementadas para todos os temas de auditoria, portanto também podem ser utilizadas para o desenvolvimento e uso dos ICN. As ferramentas mais utilizadas são:
- A base de dados de auditorias da EUROSAI, que contém relatórios sobre vários temas de seus membros. <https://www.eurosai.org/en/databases/audits/>
  - A experiência no desenvolvimento de sistemas ICN pode ser compartilhada no *Benchmarking International Exchange Project* (BIEP). Essa ferramenta pode servir de plataforma para permitir a fácil cooperação e comunicação entre os auditores de todo o mundo. <https://biep.nku.cz/>
  - A Base de Conhecimento dos Indicadores-Chave Nacionais. Fonte de informação do Grupo de Trabalho da INTOSAI sobre Indicadores-Chave Nacionais. [kniknowledgebase.org](http://kniknowledgebase.org)



# **NBASP**

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

AVALIAÇÃO DE  
POLÍTICAS PÚBLICAS

# **NBASP 9020**

## **NBASP 9020 – AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

Norma correspondente à “*GUID 9020 – Evaluation of Public Policies*”



## NBASP 9020 – AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

### NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 9020 – Avaliação de Políticas Públicas*, que é a tradução realizada pelo Comitê de Normas de Auditoria do IRB para o português da *GUID 9020 – Evaluation of Public Policies*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2020, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na

execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 9020 – Avaliação de Políticas Públicas*, situa-se no **grupo 3, subgrupo 9000-9999 (outras orientações)**. Deste modo, ela traz **orientações que podem ser observadas para a realização de trabalhos de avaliação de políticas públicas**. Estas observações devem ser entendidas em conjunto com os princípios da *NBASP 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
- 4) *Fundamentais de Auditoria Operacional* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
- 5) A **definição de avaliação de políticas públicas** é dada na seção 2.1 da NBASP 9020 como “*um exame que objetiva avaliar a utilidade dessa política. Ela analisa seus objetivos, implementação, produtos, resultados e impactos o mais sistematicamente possível, mede seu desempenho visando avaliar sua utilidade [bem como a sua relevância]*”. Se um trabalho de fiscalização, seja um acompanhamento concomitante ou uma avaliação a posteriori, tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da NBASP 100 e da NBASP 300, e analisar a possibilidade de se observar adicionalmente as orientações da NBASP 9020.
- 6) As **formas de observação dos princípios, requisitos e orientações das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis.
- 7) **O idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 8) A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No

entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

# 1

## VISÃO GERAL, ANTECEDENTES E RELAÇÃO COM A AUDITORIA OPERACIONAL

### 1.1 VISÃO GERAL

Essas orientações têm como objetivo auxiliar as Instituições Superiores de Controle (ISC) e outras entidades avaliadoras a alcançar o seu objetivo, que é analisar de modo neutro e independente os diversos critérios que permitem emitir uma opinião sobre a utilidade de uma política pública (sem se concentrar em nenhuma unidade administrativa específica). Características típicas da avaliação, incluem a combinação de métodos científicos de pesquisa, o exame do papel das autoridades públicas envolvidas e dos atores da sociedade civil, incluindo-os sistematicamente no processo de avaliação.

### 1.2 ANTECEDENTES

O Grupo de Trabalho da INTOSAI sobre Avaliação de Programas (EWG, na sigla em inglês) foi criado em 1992. Seu propósito era auxiliar as ISC que realizam ou pretendem realizar avaliações fornecendo-lhes textos teóricos, ferramentas metodológicas e recomendações práticas para implantar esta abordagem específica, a qual geralmente é considerada como uma forma diferente de outras formas de controle e auditoria. Por esta razão, o grupo de trabalho é subordinado ao Comitê de Compartilhamento de Conhecimento (KSC, na sigla em inglês).

Atualmente, este grupo é composto por 22 ISC e é presidido pela Corte de Contas da França desde sua criação.

Em 2010, o grupo conseguiu emitir um primeiro documento sobre avaliação de programas (o “Primer”), que foi aprovado no 20º INCOSAI, em Joanesburgo (África do Sul). Este documento consistiu em uma grande pesquisa realizada entre as diferentes ISC sobre a avaliação de programas e tinha por objetivo apresentar uma definição geral de avaliação e dar recomendações gerais para planejá-la.

A transição da avaliação de programas para avaliação de políticas ocorreu durante as discussões do EWG. A avaliação de políticas públicas abrange conceitos mais amplos que os da auditoria operacional. Ela inclui componentes externos aos programas, como iniciativas regulatórias, *soft law*, etc. Assim, o EWG pensou que priorizar as políticas públicas poderia agregar mais valor.

Estas orientações objetivam definir as principais características da avaliação de políticas públicas. Elas estabelecem o modo de proceder com todas as partes interessadas e a abordagem global com a qual as entidades avaliadoras podem conduzir seus trabalhos. Por fim, ela trata as questões referentes à publicação da avaliação, bem como os limites entre avaliação de políticas públicas e interferência política, os quais devem ser respeitados pelo avaliador em todas as circunstâncias.

Entretanto, o objetivo dessas orientações não é estabelecer uma nova norma, para além dos princípios comuns de avaliação, porque há muitas práticas diferentes no que diz respeito à avaliação, podendo se tornar sem utilidade delimitar uma fronteira entre o que pode e o que não pode ser considerado avaliação. Em vez disso, estas orientações devem encorajar a comunidade de auditores e outras entidades a entrar no campo da avaliação de políticas públicas e ajudá-las a conduzir avaliações de modo adequado, científico e independente para o benefício tanto dos cidadãos, quanto dos agentes tomadores de decisão.

### 1.3 RELAÇÃO ENTRE O EWG (GRUPO DE TRABALHO DE AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS) E O PAS (SUBCOMITÊ DE AUDITORIA OPERACIONAL)

Decidiu-se estabelecer pontes entre o EGW e o PAS, uma vez que, para algumas ISC, a distinção entre estes dois tipos de abordagem não é fácil de entender, e, até mesmo, algumas vezes a avaliação é considerada como mero componente da auditoria operacional.

A ISSAI 300 – Princípios de Auditoria Operacional, em seu parágrafo 9, estabelece que “A auditoria operacional, como realizada pelas ISC, 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 [eficácia] e se há espaço para aperfeiçoamento”.

Enquanto o cerne da auditoria operacional é a avaliação da economicidade, da eficiência ou da efetividade, o cerne da avaliação

de políticas públicas é a avaliação do impacto global de uma política, de curto e longo prazo (o qual geralmente requer considerar outras políticas que têm efeito no mesmo campo), e a avaliação da sua utilidade.

Em resumo, pode-se considerar que a avaliação é uma atividade muito ampla que abarca diversos tipos de auditoria, dentre os quais a auditoria operacional. A avaliação pode utilizar ferramentas, métodos ou resultados da auditoria operacional, mas com um outro objetivo, conforme indicado no parágrafo anterior. A avaliação de políticas públicas tem características e objetivos próprios que precisam ser explicados.

Este é o propósito destas orientações, uma vez que acreditamos que avaliação de políticas públicas está cada vez mais se tornando uma preocupação importante para as autoridades administrativas e que precisamos de algumas orientações comuns para apoiar os esforços das entidades que realizam avaliação.

# 2

## DEFINIÇÃO, OBJETIVOS E LIMITAÇÕES DA AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

### 2.1 DEFINIÇÃO

A avaliação de política pública é um exame que objetiva avaliar a utilidade dessa política. Ela analisa seus objetivos, implementação, produtos, resultados e impactos o mais sistematicamente possível, mede seu desempenho visando avaliar sua utilidade. Por isso, a avaliação está se tornando cada vez mais importante para o debate público, uma vez que líderes políticos precisam tomar decisões baseadas em evidência.

Entretanto, é crucial que o avaliador não chegue ao ponto de prescrever a orientação da política. Esta armadilha é evitável se:

- \* as entidades avaliadoras forem encorajadas a manifestar sua adesão ao princípio da independência;
- \*as recomendações oriundas das conclusões do relatório final forem orientações cabíveis para a política, baseadas em fatos e observações, não sendo vinculantes para os poderes executivo e legislativo.

### 2.2 OBJETIVOS

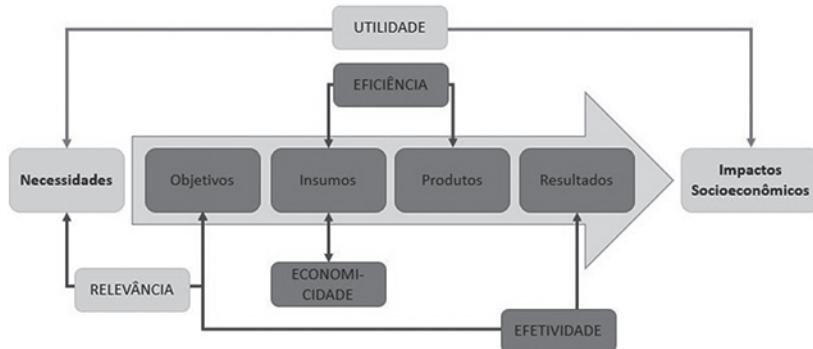
Avaliações têm um objetivo amplo de realizar uma contribuição específica para uma área de política pública. Os objetivos da avaliação mais comumente reconhecidos são:

- **Planejamento e eficiência**- garantir que há uma justificativa para uma política pública e que os recursos são empregados de modo eficiente;
- **Accountability**- demonstrar em que medida uma política alcançou seus objetivos, o quanto bem seus recursos foram utilizados e quais foram os seus impactos;
- **Implementação**- melhorar o desempenho de uma política e a efetividade de sua execução e de seu gerenciamento;

- **Produção de conhecimento**- entender o que funciona (para quem) e o porquê (e em quais contextos);
- **Fortalecimento institucional**- melhorar e desenvolver capacidades entre os participantes da política pública e suas redes e instituições.

O diagrama a seguir fornece algumas informações sobre as principais questões para a auditoria operacional e para a avaliação de política pública, de modo a diferenciá-las:

### O PROCESSO DE AVALIAÇÃO



*Legenda do esquema:*

- |  |  |
|--|--|
|  | Específico à avaliação de políticas públicas.                                    |
|  | Utilizado em auditoria operacional, bem como em avaliação de políticas públicas. |

Em ambos os casos, há um exame da relação causal entre a ação pública e seus efeitos. Mas há uma diferença entre essas duas abordagens:

- Como mencionado na ISSAI 300, a auditoria operacional trata da economicidade, da eficiência e da efetividade. Tais princípios estão definidos a seguir (ISSAI 300, parágrafo 11):
  - O princípio da **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.
  - O princípio da **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.

- O princípio da **efetividade**<sup>1</sup> diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

A auditoria operacional avalia principalmente a economicidade, a eficiência e a efetividade até o nível do resultado imediato, enquanto a avaliação de política pública é definida como o exame desses mesmos aspectos e de resultados mais amplos e adicionalmente de impactos globais e socioeconômicos.

Ademais, a avaliação de políticas públicas se concentra na relevância e na utilidade da política:

- A **relevância** da política, que é a adequação dos seus objetivos em relação às necessidades sociais, econômicas ou ambientais que a política pública quer atender;
- A **utilidade** da política lida com a questão de conhecer se a política foi vantajosa, levando em consideração, por um lado, todos os seus efeitos diretos (resultados) e indiretos (impactos), inclusive os não-intencionais ou não-esperados, e por outro, as necessidades que pretendia atender.

Em resumo, a avaliação de políticas públicas não deve se limitar a objetivos pré-estabelecidos, uma vez que pode questionar os objetivos estabelecidos na legislação. A principal questão de seu exame deve ser avaliar tanto a utilidade de uma política, quanto a efetividade de seus instrumentos.

Entretanto, ambas as abordagens são complementares e constituem dois componentes fundamentais para determinar a utilidade da política pública. A mensuração dos efeitos da política permite fazer uma avaliação da sua eficiência e da efetividade, elementos que são componentes da auditoria operacional. Estes últimos então serão utilizados para contribuir com outros elementos (considerações sobre outras políticas que atuam na mesma área ou destinadas aos mesmos problemas, exame de políticas alternativas, [...]) para uma apreciação mais profunda da utilidade.

---

1 Nota explicativa do IRB: O termo original em inglês (effectiveness) abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado à produção de efeitos de uma ação) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

Esta abordagem é uma característica que distingue a avaliação de políticas públicas. Eventualmente uma auditoria operacional pode abordar a questão de utilidade da política pública ao final de sua investigação. Mas esse objetivo não é uma prática comum e nem faz parte das finalidades principais da auditoria operacional, tal como estabelecida na ISSAI 300.

Por fim, a característica essencial da avaliação de políticas públicas é a presença de uma avaliação da relevância dos objetivos e a elaboração de recomendações para melhorar (ou rever) a política.

### 2.3 LIMITAÇÕES DA AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Pode-se questionar se a avaliação da utilidade de uma política pública vai além do mandato das entidades avaliadoras e as trazem para dentro de discussões políticas, o que, a princípio, não é possível nem desejável.

Até agora, em todos os países onde as ISC e outras entidades desenvolveram uma avaliação independente, a resposta é basicamente a mesma. A entidade avaliadora fornece um estudo independente sobre os seus objetivos e impactos. Fazendo isso ela permite, por um lado, que os cidadãos formem suas próprias opiniões sobre as ações públicas; por outro, que os formuladores de políticas tomem decisões sobre a continuidade, a correção ou o abandono de uma política com base em evidências sólidas e específicas (e não com base em simples intuições ou pesquisas de opinião). Mas esta contribuição para o debate democrático é neutra e baseada em fatos: ela apresenta uma reflexão sobre a política pública por meio de uma análise objetiva e de recomendações baseadas em evidências.

# 3

## ATORES NO AMBIENTE INSTITUCIONAL E NO DE AVALIAÇÃO

### 3.1 ATORES

\*As ISC não são os únicos atores que podem realizar avaliações de políticas públicas, elas também podem ser realizadas por:

- instituições universitárias independentes, seja por iniciativa própria, seja por requisição de tomador de decisões no setor público, como o Poder Legislativo;
- empresas de consultoria privada, desde que por requisição de tomador de decisões no setor público.

\*Organizações administrativas, tais como entidades fiscalizadoras e de inspeção, podem realizar avaliações de políticas públicas quando requisitadas por autoridades governamentais, a quem elas se reportam;

\*Finalmente, atores responsáveis pela implementação de uma política pública também podem decidir que sua avaliação seja realizada por um agente externo

Além disso, uma ISC que realiza avaliação de política pública em uma área na qual já foram realizadas avaliações, necessariamente deve considerar as avaliações anteriores e pode entrar em contato com os respectivos responsáveis.

No entanto, as ISC são atores naturais da avaliação de políticas públicas, e, devido ao fato de que elas têm a independência necessária, podem desenvolver ou ter acesso ao conhecimento metodológico para a avaliação, e, acima de tudo, têm o conhecimento adquirido de políticas públicas a partir de outros trabalhos realizados. Diferentemente de outras instituições públicas ou privadas, as ISC não precisam demonstrar sua objetividade nem comprovar sua independência do governo e de interesses privados.

### 3.2 AMBIENTE INSTITUCIONAL

Uma entidade pode decidir realizar uma avaliação de política pública por iniciativa própria ou por demanda de uma autoridade pública, do Legislativo, ou do Executivo (denominado de demandante).

Quando uma entidade realiza uma avaliação de política pública por requisição de uma autoridade pública, ela se envolve em um diálogo com o demandante para determinar os limites precisos da política que será avaliada e as questões de avaliação. Entretanto, no caso das ISC, ainda que estas geralmente considerem as preocupações das partes interessadas quando planejam as suas avaliações, são elas quem decidem o escopo e o processo de suas avaliações, tendo a palavra final sobre sua realização, bem como na formulação de suas conclusões. Portanto, as ISC podem se recusar a atender

uma demanda de uma autoridade pública ou a iniciar uma avaliação de política pública se tiver receio que sua independência possa ser ameaçada.

Quando apropriado, as ISC devem, ainda, levar em conta as avaliações existentes sobre a matéria em questão. Neste caso, a ISC avalia ou revisa as avaliações realizadas por outras entidades. Este tipo de avaliação é chamado de “meta-avaliação”, e é utilizada para determinar a utilidade, a propriedade, a natureza sistemática e a precisão de uma – ou múltiplas – avaliações. Também é possível sintetizar os resultados das avaliações consideradas como de qualidade adequada.

Além disso, em alguns países, a própria administração pública avalia suas políticas e programas: neste caso, o papel da ISC pode consistir no exame das avaliações realizadas pelos órgãos e entidades em termos de completude, validade e abordagem. Tal exame pode tomar a forma tanto de uma auditoria de avaliação dos resultados, quanto de um trabalho de consultoria para as unidades administrativas anteriormente mencionadas.

# 4

## A ESCOLHA DO OBJETO E A CONSTRUÇÃO DO PROJETO COM AS PARTES INTERESSADAS

### 4.1 A ESCOLHA DO OBJETO DE AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS: TRÊS CRITÉRIOS

O objeto de uma avaliação pode ser uma política pública (a qual pode ser composta por vários programas), incluindo dispositivos legais e provisões financeiras, ações de diversas organizações, ou recursos humanos ou financeiros direcionados para alcançar algumas metas específicas.

De modo a decidir sobre a possibilidade de avaliar uma política, um exame da sua viabilidade deve ser realizado pela entidade encarregada da avaliação de políticas públicas. Sua tarefa principal é definir o escopo da avaliação e determinar as condições sob as quais ela será realizada.

#### 4.1.1 A IMPORTÂNCIA DA POLÍTICA SOB ANÁLISE

A “importância” da política pode ser caracterizada por:

- o tamanho do seu orçamento, isto é o montante de recursos públicos alocados para aquela política pública;
- o número ou a importância das partes interessadas, ou a complexidade das conexões entre elas;
- o alcance do seu efeito potencial previsto sobre os destinatários da política e a sociedade;
- a complexidade da política em relação à multiplicidade de partes interessadas e a dificuldade de avaliar seus efeitos;
- a importância simbólica da política para a opinião pública.

Além disso, a escolha do objeto da avaliação deve evitar dois equívocos:

- » O primeiro é escolher uma política pública muito genérica (como política ambiental, política educacional e política de emprego).

- A política a ser avaliada não deve ter um escopo grande demais:
- Apesar de certas demandas e tentações, pode ser difícil avaliar a política educacional, política de habitação, ou qualquer outra política geral como um todo quando a avaliação deve cumprir os requisitos de qualidade anteriormente descritos;
- É ainda mais difícil avaliar a situação de um setor como um todo: não é possível avaliar o estado geral das escolas, da proteção social, da defesa, ou da justiça;
- Em geral, quanto mais ampla é a ação pública a ser analisada, mais difícil é estabelecer uma relação de causalidade ou de contribuição plausível entre a ação e a multiplicidade de efeitos observáveis.

Por exemplo, políticas como a política em favor das energias renováveis (mas não a política energética como um todo) ou a política de combate ao alcoolismo (mas não a política de saúde) têm sido escolhidas como objetos de avaliação.

- » O segundo equívoco é escolher um projeto ou ação pública muito específico (projetos de infraestrutura, mecanismo tributário, etc.). Na verdade, não é desejável que a política analisada seja pequena demais:
  - os efeitos podem ser pequenos demais para serem estatisticamente identificáveis;
  - o impacto de uma política na sociedade pode ser muito limitado, e uma entidade que realize apenas um número reduzido de avaliações de políticas públicas por ano não pode dispersar sua equipe;
  - as políticas que são pequenas demais têm objetivos e efeitos limitados, a sua importância pode ser superestimada se não for incorporada a um todo mais abrangente e significante. Pode ser melhor utilizar os recursos para comparar os efeitos de disposições similares relacionadas com seus objetivos, e que tenham o mesmo propósito do que cada uma isoladamente;
  - devido à falta de um grau mínimo de comparabilidade, é difícil estabelecer paralelismos pertinentes com situações de outros países;

- sobretudo, este tipo de exame se aproximaria mais da auditoria operacional do que de uma avaliação no sentido estrito.

#### 4.1.2 A POSSIBILIDADE DE MEDIR OS DIVERSOS “EFEITOS” DA POLÍTICA

O conceito de efeitos/impactos mensuráveis é fundamental na avaliação de políticas públicas. Por um lado, a avaliação da utilidade requer a mensuração dos efeitos, visto em relação com outros aspectos, como os custos e a organização da política: os efeitos podem ser avaliados tanto em termos quantitativos, quanto qualitativos (isto é, uma valoração objetiva pode ser efetuada adequadamente se se baseia na fidedignidade dos dados resultantes). Por outro lado, partindo de uma perspectiva técnica, às vezes essa mensuração é difícil e requer grande esforço.

Várias medidas podem ser consideradas.

- » A primeira distinção que deve ser feita é entre os “resultados” e os “impactos”.
- Efeitos imediatos ou de curto prazo e diretos, afetando principalmente o público-alvo, são descritos como “resultados”;
- Efeitos retardatários ou de médio a longo prazo, que na maior parte das vezes atinge outros indivíduos além do público-alvo, são descritos como “impactos”.

A distinção entre resultados e impactos é essencial, pois a mensuração dos impactos de médio e longo prazo é típica da avaliação de políticas públicas e vai além do que é descrito na auditoria operacional.

- » Outra distinção que deve ser feita é entre os tipos diferentes de efeitos que serão avaliados: os efeitos pretendidos e os efeitos inesperados.
- Efeitos observados em relação aos objetivos declarados pela política (“efeitos previstos”). A avaliação é primordialmente baseada na mensuração dos efeitos esperados e assume que os objetivos da política que produz esses efeitos são formulados e podem ser analisados.
- Outros efeitos que não foram pretendidos nos objetivos declarados: os “efeitos inesperados” podem ser “positivos” ou “negativos” (às vezes são chamados de “efeitos perversos”). A avaliação deve considerar os efeitos inesperados de uma

política de modo a ser abrangente e não limitada pelos objetivos declarados da política.

» Efeitos de curto/longo prazo e efeitos percebidos/objetivos.

A avaliação de políticas públicas deve atentar não apenas para os efeitos objetivos, mas também para os efeitos “percebidos” pelos atores que participam da política e pelos seus beneficiários. A mensuração tanto dos “efeitos objetivos”, quanto dos “efeitos percebidos” também implica que a posição e as opiniões das partes interessadas na política pública, tais como administrações e entidades públicas relacionadas, beneficiários potenciais e terceiras partes envolvidas (organizações e pessoas) devem ser descritas e avaliadas.

Um ponto crucial é que a avaliação de políticas públicas tem como objetivo atribuir os efeitos observados aos instrumentos da política implementada, sem os quais não é possível avaliar sua utilidade. Portanto, é necessário que seja baseada em relações causais que possam demonstrar a conexão entre a ação política e o efeito medido. Em princípio, a avaliação deve “modelar a política”, isto é, realizar um mapeamento sistemático da corrente de causalidades entre os objetivos, os insumos, as atividades, os produtos, os resultados e os impactos (intencionais ou não).

O quadro a seguir apresenta uma abordagem sistemática de todos os efeitos que estão sujeitos à avaliação. É difícil completá-lo de modo satisfatório, mas isto deve permanecer como uma das ambições da avaliação de políticas públicas.

	Efeito de curto prazo ("resultado")		Efeito de longo prazo ("impacto")	
	Percebido	Objetivo	Percebido	Objetivo
Efeito intencional				
Efeito não-intencional				

#### 4.1.3 O PERÍODO DESDE A IMPLANTAÇÃO DA POLÍTICA

Do ponto de vista teórico, uma avaliação de política pública pode ser realizada em três momentos diferentes:

- » Uma **avaliação ex-ante**, antes do início da implementação de uma política pública em particular ou da criação de uma entidade (esta ocorre muito raramente nas ISC);
- » Uma **avaliação concomitante**, realizada ao mesmo tempo da implementação e da execução da política que está sendo avaliada. Uma decisão para realizar tal avaliação pode ser tomada no momento da aprovação da legislação que estabelece a política pública;
- » Uma **avaliação ex-post**, que é uma análise retrospectiva, uma revisão. Às vezes, esse tipo de avaliação encontra-se prevista explicitamente desde o início da política.

Ainda que existam três tipos de avaliação, as ISC e outras entidades que têm mandato para realizar uma avaliação a fazem *ex-post* ou concomitantemente, isto é, alguns anos após o início da implementação da política. Inclusive, é preferível esperar ao menos dois ou três anos após a implantação da política pública, de modo a ter dados suficientes e evitar resultados preliminares. Além disso, este espaço de tempo é essencial para permitir a avaliação dos efeitos de longo prazo e indiretos, os quais são componentes críticos para a avaliação.

Portanto, é preferível avaliar uma política pública estabelecida há muito tempo do que uma recente, votada ou implementada há pouco tempo, ou cujas principais características tenham sido alteradas recentemente, uma vez que é provável que não tenha havido tempo suficiente para se chegar a uma fase em que algo além de efeitos imediatos possam ter ocorrido.

Esperar um certo período de tempo para a política pública torne mais fácil a determinar um “estado da situação sem esta política” (também conhecido como “contrafactual”) e compará-lo com a situação real de modo a deduzir os efeitos da política pública que foi implantada (veja a seção 5.3.d).

## 4.2 A CONSTRUÇÃO DO PROJETO COM AS PARTES INTERESSADAS

A avaliação de políticas públicas é um processo característico, especialmente por apoiar-se na cooperação, e às vezes na construção conjunta da abordagem com as partes interessadas que são atores na política, ou que são beneficiários diretos ou indiretos das ações avaliadas, ou, simplesmente, são afetados pela política.

A identificação das partes interessadas também tem particularidades na avaliação, uma vez que o seu objetivo não consiste apenas em corrigir disfunções administrativas, mas melhorar uma política.

Os atores da política avaliada são as entidades administrativas que a decidiram e implementaram.

As autoridades administrativas responsáveis pela política são sempre incluídas como partes interessadas, seja do nível local ou nacional. Essas autoridades geralmente se enquadram na competência de supervisão das ISC ou das agências de inspeção e de auditoria interna. É importante que a equipe de avaliação desenvolva um novo relacionamento com eles, um relacionamento que difere daquele existente no campo da auditoria: o relacionamento deve ser baseado em confiança e cooperação recíprocas (ou seja, trabalhando em conjunto para alcançar um objetivo comum: fornecer respostas a perguntas específicas da avaliação).

Para ganhar e manter essa confiança, é preferível garantir que, quanto a avaliação também destaque disfunções administrativas e irregularidades secundárias, a ISC não foque em evidenciá-las com o mesmo empenho que ocorreria em uma auditoria. Entretanto, o ganho desta confiança não deve afetar a independência da ISC.

Parlamentares locais: eles também podem ser considerados como partes interessadas, quando a política avaliada traz consigo alguma contribuição de entidades autônomas regionais ou locais.

Às vezes, o legislador pode ser considerado como parte interessada se, por acaso, o Poder Legislativo votou disposições que configuram a base ou a estrutura para a política pública que está sendo avaliada, e ainda mais quando tais disposições estabeleceram um mecanismo obrigatório de avaliação das ações tomadas.

No entanto, esta questão é bastante controversa, uma vez que o Poder Legislativo é, ao mesmo tempo, autoridade política e destinatário da avaliação: esta combinação de posições pode colocar em risco a independência do processo de avaliação. Ademais, isso pode levar a uma quase inclusão sistemática do Legislativo como parte interessada, o que pode ser difícil de compreender (uma parte interessada está envolvida na política implementada, mas não em todas as políticas públicas em geral) e de ser colocado em prática (como os representantes do Legislativo seriam escolhidos?). Esta é a razão do porquê algumas ISC ou outras entidades encarregadas de

realizar avaliações de políticas públicas nunca incluírem o Legislativo entre as partes interessadas.

As outras partes interessadas são entidades privadas (ONGs, empresas, entidades profissionais, sindicatos etc.) interessadas na implementação da política e representantes dos beneficiários da política avaliada.

Criar uma lista das partes interessadas é uma parte sensível do processo de avaliação. Muito raramente as partes interessadas estão sob jurisdição da entidade encarregada de realizar a avaliação da política pública e, em geral, não estão acostumadas a trabalhar com elas, além de não terem obrigação legal de participar de suas atividades. Portanto, é importante garantir que estas partes interessadas entendam que é do seu interesse estabelecer uma relação construtiva com a avaliação e criar uma atmosfera de confiança com elas.

Dois equívocos devem ser evitados: a lista de partes interessadas não deve conter nenhuma grande omissão (partes excluídas inapropriadamente podem enfraquecer o alcance das conclusões da avaliação e as chances de colocá-las em prática e, acima de tudo, levar a uma visão parcial da política), mas também não deve ser extensa demais (do contrário, há o risco de o processo tornar-se muito complexo e impossível de gerenciar).

Diferentemente da maioria das auditorias operacionais, a colaboração com as partes interessadas é um ponto central da avaliação de políticas públicas, uma vez que seus representantes acompanharão a entidade avaliadora durante de todo o processo de avaliação. Eles devem adotar uma atitude construtiva em relação ao processo de avaliação, uma vez que a principal motivação principal da avaliação não é revelar e corrigir disfunções, mas sim ajudar os tomadores de decisão a responder melhor às necessidades sociais ou políticas.

Portanto, as partes interessadas podem:

- » ser envolvidas na escolha para o objeto específico da avaliação da política pública, o cronograma e a metodologia;
- » ser participantes ativos na avaliação;
- » beneficiar-se dos relatórios provisórios e finais;
- » ter um papel no processo de tomada de decisões pós-evaliação.

Entretanto, deve ficar claro que, mesmo que um diálogo interativo entre o patrocinador e a entidade avaliadora seja fundamental para a realização da avaliação, esta interação não deve comprometer a independência e objetividade da entidade avaliadora. No caso das ISC, é obrigatório que mantenham sua independência da influência política e não atendam às demandas de interesses políticos particulares. Isto deve ficar claro desde o início do planejamento da avaliação.

Todos os países com uma longa tradição em avaliação insistem na importância das ISC e de outras entidades avaliadoras terem a palavra final ao longo do processo de avaliação.

# 5

## O PLANEJAMENTO DA AVALIAÇÃO

Uma vez que o objeto da avaliação de políticas públicas tenha sido identificado, o planejamento da avaliação consiste em uma série de passos a serem seguidos:

- A viabilidade da avaliação;
- A organização;
- As ferramentas e os métodos a serem aplicados e o uso de especialistas. Essas etapas não são específicas da avaliação de políticas públicas,

todas as auditorias operacionais também as aplicam. Mas há algumas questões

particulares em cada uma dessas etapas relacionadas com o processo de avaliação que precisam ser enfatizadas.

### 5.1 VIABILIDADE DA AVALIAÇÃO

Antes de decidir realizar uma avaliação por conta própria ou aceitar uma requisição de uma autoridade externa (o demandante), a entidade avaliadora deve considerar a viabilidade do seu processo e a abordagem que será necessária. A análise da viabilidade abarcará todas as questões cuja solução é necessária para garantir uma avaliação bem-sucedida:

- A definição do objeto e do escopo da avaliação;
- A definição das partes interessadas;
- A definição das questões de avaliação;
- A probabilidade de disponibilidade dos dados necessários para a avaliação da política;
- A organização do processo de avaliação e o cronograma pretendido para a avaliação;

- A escolha da metodologia;
- A identificação dos recursos humanos e financeiros.

As diferentes respostas fornecidas são examinadas em um estudo de viabilidade, cujos resultados são reportados em um documento submetido aos tomadores de decisão. Baseado neste estudo, a entidade avaliadora decide se vai adiante com o processo de avaliação e se a iniciará.

A definição dos objetivos da avaliação, do seu escopo e da metodologia em um pré-estudo não é específica da avaliação de políticas públicas. Mas o que caracteriza especialmente a viabilidade da avaliação é o objetivo de avaliar se é possível ou não organizar uma avaliação independente com as partes interessadas.

A fase de estudo de viabilidade é relativamente simples quando uma entidade está realizando uma avaliação de política pública por iniciativa própria: nesse caso, a entidade pode não precisar de um diálogo interativo com as partes interessadas (no entanto, isso não pode ser sistematicamente descartado) e pode, ela mesma, utilizar dados quantitativos e qualitativos, assim como dados externos, sobre os propósitos da avaliação que lhe permitam decidir sobre os critérios de viabilidade supramencionados.

Quando o projeto de avaliação é oriundo de uma demanda externa, a análise de viabilidade pode ser mais complexa, porque deve incorporar não apenas as informações acima listadas, mas também as intenções do demandante em termos dos problemas que serão trabalhados, as questões que serão formuladas, o cronograma a ser observado e o produto esperado. Entretanto, neste caso, a equipe responsável pela análise da viabilidade deve levar em conta não só as intenções dos demandantes, mas também alertá-los sobre os requisitos metodológicos, organizacionais e temporais exigidos para uma avaliação. Este diálogo interativo entre o demandante e a entidade avaliadora é fundamental para a formulação das questões de avaliação e o correto planejamento da abordagem a adotar, e também pode levar à conclusão de que a avaliação sobre o objeto proposto não é viável (por sua própria natureza, ou pelas condições estabelecidas pelo demandante).

Em todo caso, a entidade avaliadora é a única responsável pela decisão sobre a realização da avaliação e deve recusá-la quando os critérios relativos ao objeto e aos requisitos necessários para o processo não são cumpridos.

Um último aspecto específico das ISC está relacionado à quantidade de avaliações de políticas públicas oriundas de requisições externas realizadas, a qual não pode comprometer o equilíbrio das diversas obrigações legais das ISC. Uma avaliação de políticas públicas é exigente em recursos humanos e financeiros; portanto, deve-se garantir que as requisições externas de avaliações aceitas por uma ISC não comprometam a mobilização de recursos que devem permanecer disponíveis para outras atividades obrigatórias ou discricionárias.

Uma avaliação de viabilidade pode concluir não ser desejável realizar a avaliação de política pública: efeitos que são difíceis demais de medir ou de importância limitada, partes interessadas impossíveis de serem envolvidas, outras avaliações em andamento, fontes quantitativas ou qualitativas insuficientes, etc. Neste caso, pode ser desejável reduzir a pretensão inicial e realizar uma auditoria operacional clássica que medirá os resultados da política em relação aos objetivos estabelecidos e aos recursos alocados com vistas a verificar sua efetividade e sua eficiência.

Se este não for o caso, a avaliação de viabilidade deve produzir um memorando de planejamento da avaliação que estabelece a estrutura da abordagem da avaliação e valida diversos itens (tais como descrição da política, identificação das partes interessadas, questões de avaliação, organização da abordagem da avaliação, seleção da metodologia e dos instrumentos científicos).

Em particular, o plano do trabalho especifica as questões da avaliação e, por conseguinte, estipula as questões que serão respondidas pela avaliação. Esta lista de questões deve ser orientada diretamente para os resultados pretendidos para a avaliação.

## 5.2 ORGANIZAÇÃO

A entidade avaliadora deve considerar organizar uma estrutura que contenha:

### **- Equipe de avaliadores:**

Esta equipe deve ser constituída por membros permanentes da entidade avaliadora ou especialistas recrutados. Uma vez que as capacidades técnicas da entidade avaliadora não podem cobrir todas as áreas, na maioria das vezes será necessário recorrer a

especialistas externos, a especialistas em técnicas de avaliação e especialistas na área que será avaliada.

**- Comitê de supervisão:**

Dependendo exclusivamente da entidade avaliadora, este comitê é responsável por:

- confirmar a viabilidade da avaliação e a decisão de avaliar (no caso de uma avaliação por iniciativa própria) ou aceitar uma requisição do demandante;
- definir as questões de avaliação;
- programar a avaliação dentro do plano de trabalho da entidade e alocar os recursos humanos e financeiros necessários;
- discutir e validar os resultados preliminares e o relatório final da avaliação;
- entregar o relatório ao demandante, quando apropriado;
- disseminar e promover os resultados.

**- Comitê consultor:**

Este comitê, incluindo integrantes da entidade avaliadora e representantes das partes interessadas, também pode ser criado para envolver os representantes das partes interessadas e permitir-lhes formalmente acompanhar os trabalhos da equipe de avaliadores ao longo do processo de avaliação. O comitê inicia os trabalhos de revisão com as partes interessadas para compartilhar opiniões, acompanhar o progresso do trabalho e discutir relatórios de avaliação preliminares e finais. Ele também garante que os dados requisitados sejam coletados. Tal comitê é constituído sistematicamente em algumas ISC, enquanto em outras as partes interessadas são envolvidas sem ele. Em todo caso, este comitê tem função consultiva e não deve, sob nenhuma circunstância, tomar decisões sobre a metodologia e as conclusões da avaliação, pois esses são aspectos de responsabilidade exclusiva do avaliador independente.

### **5.3 FERRAMENTAS E MÉTODOS DISPONÍVEIS**

Para cumprir suas missões, as entidades avaliadoras utilizam métodos e instrumentos profissionais que garantem a objetividade e

a confiabilidade dos dados coletados. O tratamento e a análise de dados e informações coletados também precisam ser confiáveis. A importância desses fatores é crucial em uma abordagem avaliativa.

Como foi pontuado na seção 1.3., o propósito dessas orientações é estabelecer uma estrutura comum para realizar uma avaliação de políticas públicas. Esta pretensão não é apresentar e discutir metodologias. Na verdade, há uma série de fontes onde se pode encontrar ferramentas para realizar avaliações. Particularmente, as organizações internacionais, tais como a OCDE, a ONU e o Banco Mundial têm desenvolvido metodologias abrangentes sobre avaliação de políticas públicas. Uma entidade envolvida na avaliação de políticas públicas pode dispor de um painel amplo de instrumentos para realizar avaliações que se baseiam não só em indicadores quantitativos, mas também em estudos de corte comparativos, ensaios controlados aleatórios, dados estatísticos e sociais, pesquisas e entrevistas. Particularmente, a abordagem de avaliação envolve, dependendo das questões de avaliação:

- a) Uma revisão da literatura científica internacional;
- b) Uma comparação internacional ou pelo menos um padrão de referência criado a partir de missões ao exterior ou mediante entrevistas ou por meio de subcontratados (especialistas, membros da universidade, etc.);
- c) Indicadores quantitativos ou qualitativos dos efeitos da política pública avaliada. Todos os métodos quantitativos de avaliação de políticas
- d) públicas podem ser utilizados e aplicados nas bases de dados existentes – cuja confiabilidade deve ser avaliada, caso necessário: análise estatística de probabilidade e econometria; entretanto, deve ser ressaltado que a efetividade de uma política não pode ser deduzida apenas com base em indicadores isolados, isto requer um *contrafactual* (veja ponto d);
- e) Estudos de corte comparativos de modo a avaliar os resultados e os impactos de uma política. O objetivo desses estudos é recriar, seja explicitamente (grupo de controle) ou implicitamente (uma análise “*coeteris paribus*”, diferenças em diferenças), uma situação fictícia na qual a política pública não existe, e uma situação *contrafactual* à qual a situação

atual é comparada. Com esta comparação é possível, com certo grau de confiabilidade, avaliar o resultado da política examinada;

- f) Pesquisas de modo a obter informação factual e/ou coletar a opinião do público-alvo da política, bem como as visões dos atores que a implantaram. Essas pesquisas nos fornecem mais informações sobre os efeitos percebidos do que sobre os efeitos objetivos, mas ainda assim são úteis para a avaliação, na medida em que os efeitos percebidos influem no comportamento das partes interessadas de uma política.

Essas opiniões podem ser obtidas por meio de:

- Pesquisas quantitativas para obter informação objetiva, dirigidas a uma amostra da população ao mesmo tempo aleatória e representativa (e não a uma amostra “selecionada” pela ISC ou pelos atores da política avaliada). Uma amostra não-representativa leva a um viés na informação obtida na pesquisa.
- Pesquisas qualitativas: entrevistas individuais ou em grupo (grupos homogêneos ou mistos, ou primeiro homogêneo e depois grupos mistos), fóruns, etc. Esta abordagem complementa a mensuração quantitativa das opiniões por meio de pesquisas aleatórias e representativas: as questões perguntadas e as respostas fornecidas são muito ricas e ajudam os participantes a refletir e formular suas opiniões, e os diálogos nestes grupos mistos são informativos.

Adicionalmente, e mais especificamente no caso das Entidades Fiscalizadoras Superiores, uma ISC pode também contribuir para a abordagem de avaliação de políticas públicas com todas as informações à sua disposição referentes à política avaliada como parte de suas outras atividades de controle e auditoria na área em questão, em particular de auditorias operacionais anteriores realizadas em entidades públicas afetadas pela política avaliada. Este enriquecimento derivado do conhecimento, por vezes profundo, que a ISC tem do tema avaliado, assim como das entidades envolvidas, constitui uma fonte de valor agregado essencial da ISC.

## 5.4 UTILIZAÇÃO DE ESPECIALISTAS

A natureza científica e multidisciplinar da avaliação de políticas públicas significa que se pode recorrer a especialistas de diversos campos do conhecimento: economistas, estatísticos, sociólogos, especialistas na área que será avaliada etc. (Veja ISSAI 2620 – Utilização do Trabalho de Especialistas, item 5.4).

A entidade encarregada de avaliar políticas públicas pode constituir uma equipe permanente de especialistas em métodos dedicada a essas avaliações.

Entretanto, em razão da falta de recursos, pode ser necessário recrutar um ou mais especialistas externos renomados, tanto na área metodológica, quanto na área da política avaliada, geralmente de modo temporário ou com jornada parcial. Essas necessidades devem ser identificadas na análise da viabilidade da avaliação.

Os procedimentos de seleção de especialistas estão sujeitos aos mesmos requisitos em termos de profissionalismo, rigor e independência que são aplicáveis aos auditores, avaliadores e outros trabalhadores das entidades avaliadoras. Por exemplo, quando é permitido pela lei e pelos estatutos das ISC, também será útil conferir aos especialistas os mesmos poderes de investigação e cobrar deles a observância das mesmas obrigações profissionais (em particular, as questões de confidencialidade) que são próprias dos auditores das ISC.

Esses especialistas devem atuar por vontade própria e ser devidamente remunerados para garantir sua independência, envolvimento e a qualidade esperada de suas intervenções.

# 6

## FINALIZAÇÃO DOS RESULTADOS

### 6.1 EXAME DOS RESULTADOS

O relatório final da avaliação de uma política pública pode ser precedido por relatórios preliminares.

Os relatórios preliminares podem permitir a troca de conhecimento com as partes interessadas dentro da estrutura do comitê consultor da avaliação.

O esboço do relatório final é preparado pela equipe de avaliação. Ele deve conter todos os itens incluídos na avaliação de viabilidade, bem como as conclusões da própria equipe de avaliação da política pública:

- a recapitulação dos objetivos da avaliação;
- as questões iniciais de avaliação;
- a identificação das partes interessadas;
- os métodos científicos e os instrumentos utilizados;
- as fontes das informações coletadas;
- o contexto geral no qual a política pública foi implementada, com o seu desenvolvimento histórico e, se possível, comparações internacionais relevantes;
- a apresentação dos dados produzidos por outros trabalhos da ISC no tema em questão (principalmente de auditorias operacionais), em particular com respeito à organização responsável pela política e seus custos reais;
- a apresentação dos dados obtidos das respostas às questões de avaliação (resultados, medição dos efeitos/impactos);
- a análise e interpretação dos dados, distinguindo-se cuidadosamente de sua apresentação, para evitar

confusões entre os achados e as interpretações; esta parte contém a avaliação destes resultados e os efeitos mensurados, e examina ligações causais entre as ações tomadas e os efeitos observados;

- as opiniões das partes interessadas coletadas durante a execução dos trabalhos;
- as lições, as conclusões as quais se chegaram com a avaliação, junto com as recomendações de medidas corretivas que serão fornecidas. Esta parte contém uma apreciação da utilidade da política avaliada.

O esboço do relatório é submetido ao órgão de supervisão, designado com essa função desde o início do processo, em conformidade com os procedimentos próprios de cada entidade encarregada pela avaliação. O órgão de supervisão aprova ou modifica o esboço de relatório final.

Portanto, na avaliação de políticas públicas, o que é específico dessa fase não é a forma do esboço do relatório final, mas sim o seu conteúdo.

## 6.2 FASE DE ESCLARECIMENTOS

Uma vez que os resultados e as análises tenham sido examinados de forma preliminar, é fundamental que o esboço do relatório de avaliação aprovado pela autoridade decisória seja debatido com as partes interessadas da política pública avaliada em um procedimento de contraditório.

O objetivo de distribuir o esboço do relatório é garantir que as análises e conclusões preliminares, bem como a transcrição das opiniões das partes interessadas coletadas durante a avaliação, sejam exatas e conhecidas por todos.

As impressões das partes interessadas podem ser escritas ou verbais (em audiências). O procedimento do contraditório pode estar alinhado com o procedimento padrão de auditoria, se aplicável.

A incorporação sistemática de todas as partes interessadas (incluídos os representantes dos beneficiários da política avaliada) é uma das características da abordagem da avaliação de políticas públicas.

### 6.3 FINALIZAÇÃO DOS RESULTADOS

Uma vez que as partes interessadas tenham expressado suas visões, escritas ou verbais, a entidade avaliadora modificará o seu relatório final, se for necessário, e o aprovará em conformidade com seus procedimentos e sob sua exclusiva responsabilidade.

Mesmo quando a avaliação tenha sido realizada sob demanda de uma entidade externa, incluindo o Poder Legislativo, a entidade avaliadora deverá emitir uma opinião própria e independente sobre os achados, análises, conclusões e recomendações da avaliação da política pública.

A fase de validação final do relatório deve prestar atenção particular à emissão das recomendações formuladas sobre as ações a serem adotadas na área da política pública avaliada. No caso das ISC, devido à sua posição institucional, essas recomendações geralmente são endereçadas ao Poder Legislativo e ao governo.

Essas recomendações podem, por exemplo, estar relacionadas ao:

- » reconhecimento da utilidade da política e das ações tomadas;
- » reconhecimento da utilidade da política, mas da falta de adequação e de efetividade das ações tomadas, no que diz respeito aos efeitos diretos e indiretos pretendidos;
- » questionamento da utilidade da política e da consistência dos seus objetivos, com recomendações alternativas para reorientação, suspensão, ou encerramento da política;
- » no caso de avaliações de políticas públicas, especialmente as feitas por outras entidades, em que pode haver uma única grande ou poucas unidades administrativas responsáveis por sua implementação, pode ser uma boa prática, tal como as ISC geralmente fazem, publicar junto com os relatórios as respostas ou comentários dos gestores destas unidades ou do Governo.

# 7

## DISSEMINAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS RESULTADOS DA AVALIAÇÃO

### 7.1 DISSEMINAÇÃO DO RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Um dos princípios fundamentais da avaliação de políticas públicas é a disseminação pública de suas conclusões. No caso das ISC, elas devem publicar o relatório da avaliação. O relatório final é direcionado às partes interessadas da política pública, caso a avaliação tenha se originado de uma demanda externa à ISC, aos autores dessa demanda e à opinião pública em geral.

No caso de avaliações de políticas públicas realizadas em resposta a demandas externas, esta decisão de publicar pode ser tomada mediante consulta à autoridade que demandou a avaliação. Entretanto, ambos os princípios de independência da ISC e da publicidade dada às avaliações das políticas públicas implicam que a palavra final cabe à ISC, mesmo que a autoridade demandante discorde (este ponto deve ter sido discutido previamente entre a ISC e a autoridade demandante no momento em que foi formulada a solicitação de avaliação).

A ISC ou qualquer outra entidade avaliadora deve fazer tudo que for possível para garantir que os destinatários e leitores do relatório entendam as especificidades da abordagem da avaliação de políticas públicas, em particular as escolhas metodológicas feitas.

A natureza sensível da avaliação dada sobre a utilidade de uma política demanda precauções especiais, que devem ser levadas em consideração na redação do relatório de avaliação, para que ele seja entendido corretamente e se evite interpretações enviesadas ou extensivas, particularmente pela imprensa.

Por fim, seria benéfico se as ISC prestassem contas publicamente de suas atividades de avaliação de políticas públicas, por exemplo, no seu relatório anual, tão logo se engajem nesta direção e tenham

conduzido algumas avaliações desse tipo. A pedagogia desenvolvida com este trabalho permitirá, gradualmente, uma melhor compreensão dele e, ainda, contribuirá para criar um clima de confiança com os atores públicos e outras partes interessadas.

## 7.2 UTILIZAÇÃO DAS CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES DA AVALIAÇÃO

Mais do que outros tipos de trabalho, como as auditorias financeiras e operacionais, uma avaliação de políticas públicas destina-se a ser utilizada no processo de tomada de decisão e a ser objeto de um monitoramento.

Entretanto, em todos os casos, é essencial que a entidade avaliadora não assuma responsabilidade direta nas decisões tomadas na sequência da avaliação, de modo que possa manter sua independência e evitar acusações de interferência nos poderes decisórios das autoridades públicas.

Mesmo que não seja solicitado no processo de tomada de decisão a utilização das conclusões da avaliação, a entidade avaliadora pode acompanhar este processo como observador externo e confirmar seus resultados. Em particular, pode promover reuniões quanto à implementação ou não de suas recomendações em um prazo apropriado.

Este livro foi composto com as tipografias Arial e Bebas Neue, impresso em papel Offset Alta Alvura, gramatura 90g/m<sup>2</sup>, em dezembro de 2025. Produzido pelo Instituto Rui Barbosa.



# Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas