ISSAI 300

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite *www.issai.org*

INTOSAI

Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional

Aprovada em 2013

PSC - Secretaria
Rigsrevisionen • Store Kongensgade 45 • P.O. Box 9009 • 1022 Copenhagen K • Denmark
Tel.:+45 3392 8400 • Fax:+45 3311 0415 • E-mail: info@rigsrevisionen.dk

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: http://www.intosai.org

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foram elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas em 2016 pelo:

TCU TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

INTRODUÇÃO 1
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL 1
MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL 2
Definição de auditoria operacional 2
Economicidade, eficiência e efetividade 2
Objetivos da auditoria operacional 3
Aplicabilidade da ISSAI 300 3
ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL 4
As três partes na auditoria operacional 4
Objeto e critérios na auditoria operacional 4
Confiança e asseguração na auditoria operacional 5
PRINCÍPIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL 5
Princípios gerais 5
Objetivo de auditoria 6
Abordagem de auditoria 6
Critérios 7
Risco de auditoria 7
Comunicação 8
Habilidades 9
Julgamento e ceticismo profissionais 9
Controle de qualidade 10
Materialidade 11
Documentação 11
Princípios relacionados ao processo de auditoria 12
Planejamento 13
Seleção de temas 13
Desenhando a auditoria 13
Execução 14
Evidências, achados e conclusões 14
Relatório 15
Conteúdo do relatório 15
Recomendações 16
Distribuição do relatório 16
Monitoramento 16

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.

2. A "ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público" fornece os princípios fundamentais para a auditoria do setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A "ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional" baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 300 deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica à auditoria operacional.

3. A "ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional" está organizada em três seções.

    - A primeira seção estabelece o marco referencial da auditoria operacional e para referência às ISSAI relevantes.
    - A segunda seção consiste nos princípios gerais de auditoria operacional que devem ser considerados pelo auditor antes e durante o processo de auditoria.
    - A terceira seção contém princípios relevantes aos principais estágios do processo de auditoria em si. Cada princípio é seguido de uma breve explicação.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL

4. Este documento busca estabelecer um entendimento comum da natureza da auditoria operacional, incluindo os princípios aplicáveis para se alcançar um alto padrão de auditoria. Os membros da INTOSAI são encorajados a desenvolver ou adotar normas que sejam consistentes com as ISSAI 100 e 300 e a levar em conta as diretrizes da INTOSAI em relação à auditoria operacional. A série ISSAI 3000 estabelece um marco referencial geral para a auditoria operacional, contendo diretrizes gerais para a realização de auditorias, como base para ajudar as EFS a desenvolverem suas próprias normas nacionais.

5. Normas para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.

6. A INTOSAI reconhece que as EFS têm mandatos variados e diferentes condições de trabalho. Devido a variadas situações e arranjos estruturais das EFS, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Portanto, as EFS têm a opção de desenvolver normas oficiais que sejam baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Se uma EFS escolher basear suas normas nos Princípios Fundamentais, tais normas devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.

7. Quando as normas de auditoria de uma EFS forem baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, estes podem ser referenciados declarando-se:

   > *… Conduzimos nossa(s) auditoria(s) em conformidade com (normas), que são baseados em (ou são consistentes com) os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

   A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela EFS de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

8. As EFS podem decidir adotar as Diretrizes de Auditoria Operacional (ISSAI 3000-3999) como normas oficiais para seu trabalho. Quando uma EFS escolher adotar essas diretrizes, ela deve cumpri-las em todos os aspectos relevantes. Nesse caso, pode-se fazer a referência declarando:

   > *… Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (operacional) de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (sobre auditoria operacional).*

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL

Definição de auditoria operacional

9. A auditoria operacional, como realizada pelas EFS, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade[1] e se há espaço para aperfeiçoamento.

10. A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao:

    - proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas);
    - tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas[2];
    - proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria;
    - fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

Economicidade, eficiência e efetividade

11. Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como:

    - 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.

[1] Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

[2] Nota de tradução: Tradução de *stakeholder*. Conceito determinado pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: "Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade."

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.

As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições que são necessárias para garantir que os princípios da economicidade, eficiência e efetividade possam ser sustentados. Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços. Quando apropriado, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada também deve ser levado em consideração.

Objetivos da auditoria operacional

12. O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência.

    A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. Não se trata de questionar as intenções e decisões do legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas.

    A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao legislativo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias. Na auditoria operacional, as EFS são livres para decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar, e não devem ser impedidas de publicar seus achados.

Aplicabilidade da ISSAI 300

13. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional proporcionam a base para a adoção ou o desenvolvimento de normas pelas EFS. Eles foram formulados tendo em vista a experiência institucional das EFS, incluindo sua independência, mandatos constitucionais e obrigações éticas e os requisitos dos Pré-requisitos para o Funcionamento das EFS (ISSAI 10-99).

14. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:

    Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira.

- Caso ocorra uma sobreposição, todas as normas relevantes devem ser observadas. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes.
- Nesses casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em mente que a auditoria operacional tem o foco em atividades e resultados, em vez de focar em relatórios ou contas, e que o seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.

ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

15. Os elementos de auditoria do setor público (auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios), como definidos na ISSAI 100, podem assumir distintas características na auditoria operacional. Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações, para que possam conduzir a auditoria adequadamente.

As três partes na auditoria operacional

16. Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares.

17. O papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria. Algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências.

18. Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único.

Objeto e critérios na auditoria operacional

19. O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Alguns exemplos são prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria.

20. Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios que são relevantes para a auditoria. O parágrafo 27 descreve quais requisitos específicos decorrem disso para o auditor.

Confiança e asseguração na auditoria operacional

21. Como em todas as auditorias, os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter confiança sobre a confiabilidade da informação que eles utilizam para a tomada de decisões. Logo, eles esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição da EFS baseada em evidências sobre o assunto examinado. Consequentemente, auditores operacionais devem, em todos os casos, fornecer achados baseados em evidência suficiente e apropriada e administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados. Entretanto, normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência e efetividade. Logo, isso não é um requisito do marco referencial das ISSAI.

22. O nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente. O grau de economicidade, eficiência e efetividade atingido pode ser transmitido no relatório de auditoria operacional de diferentes maneiras:

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

23. Os relatórios de auditoria só devem incluir achados que sejam suportados por evidência suficiente e apropriada. As decisões tomadas ao elaborar um relatório equilibrado, extrair conclusões e formular recomendações, frequentemente precisam ser feitas de modo a proporcionar informação suficiente ao usuário. Os auditores operacionais devem descrever especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e – quando aplicável – a uma única conclusão geral. Isto significa explicar quais critérios foram desenvolvidos e utilizados e porque, e declarar que todos os pontos de vista relevantes foram levados em consideração para que um relatório equilibrado possa ser apresentado. Os princípios sobre elaboração de relatórios fornecem maiores orientações para esse processo.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

Princípios gerais

24. Os princípios gerais enunciados a seguir fornecem orientações sobre os aspectos da auditoria operacional que são relevantes durante todo o processo de auditoria.

    - Algumas das áreas às quais esses princípios se aplicam não estão cobertas pela ISSAI 100. São elas: a seleção de temas de auditoria, a identificação de objetivos de auditoria e a definição de uma abordagem de auditoria e critérios.
    - Em outras áreas, tais como risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, estes princípios gerais remetem-se aos princípios da ISSAI 100 e explicam como eles se aplicam especificamente à auditoria operacional.
    - Finalmente, algumas áreas, tais como ética e independência, são atualmente tratadas na ISSAI 100 e nas ISSAI de nível 2.

Objetivo de auditoria

25. **Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.**
O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor. Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes. Objetivos de auditoria bem definidos podem se relacionar a uma única entidade ou a um grupo identificável de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais.

    Muitos objetivos de auditoria podem ser enquadrados como uma questão geral de auditoria que pode ser desdobrada em subquestões mais precisas. Subquestões devem ser tematicamente relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar da questão geral de auditoria. Todos os termos empregados na questão devem ser claramente definidos. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual as questões são repetidamente especificadas e refinadas, levando-se em conta informações relevantes conhecidas sobre o assunto bem como a viabilidade.

    Em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, os auditores podem escolher desenvolver vários objetivos de auditoria, que, nem sempre, precisam ser desdobrados em subquestões.

Abordagem de auditoria

26. **Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação desses, para facilitar a solidez do desenho da auditoria.**
A abordagem geral de auditoria é um elemento central de qualquer auditoria. Ela determina a natureza do exame que deve ser feito. Também define o conhecimento, a informação, os dados e os procedimentos de auditoria necessários para obtê-los e analisá-los.

    A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

    - uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
    - uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se os programas e serviços estão operando como pretendido;
    - uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios.

    As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do legislativo e do governo central. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.

Critérios

27. **Os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e sejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.**
Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas.

Os critérios fornecem uma base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar a conclusões sobre os objetivos de auditoria. Também constituem um importante elemento nas discussões internas da equipe de auditoria, com a administração da EFS e na comunicação com as entidades auditadas.

Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no "dever ser" de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é "esperado" de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que "poderia ser" (dadas melhores condições).

Diversas fontes podem ser usadas para identificar critérios, inclusive referenciais de mensuração de desempenho. Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria

Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas, mas, em última instância, a seleção de critérios adequados é responsabilidade do auditor. Embora a definição e comunicação dos critérios durante a fase de planejamento possa aumentar sua confiabilidade e aceitação geral, em auditorias que abordam assuntos complexos nem sempre é possível estabelecer critérios com antecedência; em vez disso, eles serão definidos durante o processo de auditoria.

Embora em alguns tipos de auditoria existam critérios legislativos inequívocos, esse comumente não é o caso nas auditorias operacionais. Os objetivos, as questões e a abordagem de auditoria determinam a relevância e o tipo de critérios adequados. A confiança do usuário nos achados e nas conclusões de uma auditoria operacional depende muito dos critérios. Sendo assim, é crucial selecionar critérios confiáveis e objetivos.

Em uma auditoria operacional orientada a problemas, o ponto de partida é um desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser. O objetivo principal não é, portanto, apenas verificar o problema (o desvio do critério e suas consequências), mas identificar as causas. Isso torna importante a decisão sobre como examinar e verificar as causas durante a fase de planejamento da auditoria. As conclusões e recomendações baseiam-se, primariamente, no processo de análise e confirmação de causas, muito embora elas sempre sejam fundamentadas em critérios normativos.

Risco de auditoria

28. **Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários.**

Muitos temas na auditoria operacional são complexos e politicamente sensíveis. Embora simplesmente evitar tais temas possa reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, pode também limitar a possibilidade de agregar valor.

O risco de uma auditoria deixar de agregar valor vai desde a probabilidade de não ser capaz de dar novas informações ou perspectivas até o risco de negligenciar fatores importantes e, consequentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho.

Aspectos importantes de risco podem incluir não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes.

Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Os documentos de planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.

Comunicação

29. **Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria.**
Existem várias razões pelas quais o planejamento da comunicação com as entidades auditadas e as partes interessadas é de particular importância na auditoria operacional.

    - Como as auditorias operacionais não são normalmente realizadas em uma base regular (por exemplo, anualmente) sobre as mesmas entidades auditadas, os canais de comunicação podem não existir ainda. Enquanto pode haver contatos com o Legislativo e com órgãos governamentais, outros grupos (tais como comunidades acadêmicas e de negócios ou organizações da sociedade civil) podem não ter sido contatados anteriormente.
    - Frequentemente, não há critérios predefinidos (como uma estrutura para relatórios financeiros) e, portanto, é necessário haver intensa troca de opiniões com a entidade auditada.
    - A necessidade de relatórios equilibrados exige um esforço ativo para conhecer os pontos de vista das diversas partes interessadas.

    Os auditores devem identificar os responsáveis e outras partes interessadas chave e tomar a iniciativa de estabelecer uma comunicação recíproca eficaz. Por meio de uma boa comunicação, os auditores podem melhorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada. Usar canais de comunicação para explicar o objetivo da auditoria operacional para as partes interessadas também aumenta a probabilidade de que as recomendações de auditoria sejam implementadas. Os auditores devem, portanto, procurar manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes, promover um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade permitam, e conduzir discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada. No entanto, deve-se tomar cuidado para assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência nem a imparcialidade da EFS.

Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. A comunicação geralmente será feita oficialmente, por meio escrito e, durante a auditoria, de forma regular. Os auditores devem se comunicar com as entidades auditadas durante todo o processo de auditoria, por meio de interações construtivas à medida que diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.

As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu relatório de auditoria. Quaisquer discordâncias devem ser analisadas e os erros materiais corrigidos. A análise dos comentários deve ser registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas.

Ao final do processo de auditoria, também se pode obter comentários das partes interessadas sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados. A percepção das entidades auditadas sobre a qualidade da auditoria também pode ser solicitada.

Habilidades

30. **Coletivamente, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. Isso inclui conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação.**
Na auditoria operacional, habilidades específicas podem ser necessárias, tais como conhecimento de técnicas de avaliação e métodos de ciências sociais, e habilidades pessoais tais como capacidade de comunicação e escrita, capacidade analítica, criatividade e receptividade. Os auditores devem ter um conhecimento sólido sobre as organizações, programas e funções governamentais. Isso irá garantir que as áreas apropriadas sejam selecionadas para a auditoria e que os auditores possam, efetivamente, realizar revisões de programas e atividades do governo.

Pode também haver maneiras específicas de adquirir as habilidades necessárias. Para cada auditoria operacional os auditores precisam ter um total entendimento das medidas do governo que constituem o objeto da auditoria, bem como conhecer as causas de fundo relevantes e os possíveis impactos. Esse conhecimento, frequentemente, deve ser adquirido ou desenvolvido especificamente para o trabalho. As auditorias operacionais muitas vezes envolvem um processo de aprendizado e o desenvolvimento de uma metodologia como parte da própria auditoria. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas habilidades profissionais por meio de desenvolvimento profissional continuado. Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente.

Em áreas especializadas, especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe de auditoria. Os auditores devem avaliar se e, em que áreas, especialistas externos são requeridos e tomar as providências necessárias.

Julgamento e ceticismo profissionais

31. **Os auditores devem exercer ceticismo profissional, mas também ser receptivos e dispostos a inovar.**

É crucial que os auditores exerçam ceticismo profissional e adotem uma abordagem crítica, mantendo uma distância objetiva das informações recebidas. Espera-se que os auditores façam avaliações racionais e desconsiderem preferências pessoais, próprias ou de outros.

Ao mesmo tempo, devem ser receptivos a pontos de vista e argumentos. Isso é necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar são igualmente importantes. A inovação aplica-se ao processo de auditoria em si e também aos processos ou às atividades auditados.

Espera-se que os auditores analisem as questões por diferentes perspectivas e tenham uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e argumentos. Se não forem receptivos, podem perder argumentos ou evidências-chave importantes. Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados.

Um alto padrão de comportamento profissional deve ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção do tema e planejamento da auditoria, no decorrer da auditoria propriamente dita, até a apresentação de relatórios. É importante que os auditores trabalhem sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e sob supervisão apropriada.

Controle de qualidade

32. **Os auditores devem aplicar procedimentos para salvaguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.**
A *ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS* oferece orientações gerais sobre o sistema de controle de qualidade estabelecido no nível organizacional para cobrir todas as auditorias. Na realização de auditorias operacionais, é necessário atentar as seguintes questões específicas:

- A auditoria operacional é um processo no qual a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas da auditoria e exerce um alto grau de julgamento profissional e discricionariedade com relação a questões relevantes. Isso deve ser levado em conta no controle de qualidade. A necessidade de estabelecer um ambiente de trabalho de confiança mútua e responsabilidade e de dar apoio às equipes de auditoria deve ser vista como parte da gestão da qualidade. Isso pode implicar o uso de procedimentos de controle de qualidade que sejam relevantes e fáceis de administrar e garantir que os auditores estejam abertos a comentários recebidos do controle de qualidade. No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, devem-se tomar medidas apropriadas para assegurar que a perspectiva da equipe de auditoria receba consideração suficiente e seja consistente com a política da EFS.
- Na auditoria operacional, mesmo que o relatório seja baseado em evidências, bem documentado e preciso, ele pode ainda ser inadequado ou insuficiente se não conseguir dar uma visão equilibrada e imparcial, incluir poucos pontos de vista relevantes ou tratar de forma insatisfatória as questões de auditoria. Essas considerações devem, portanto, ser uma parte essencial das medidas para salvaguardar a qualidade.
- Como objetivos de auditoria variam muito de um trabalho para outro, é importante definir claramente o que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico

de um trabalho de auditoria. Medidas gerais de controle de qualidade devem, portanto, ser complementadas por medidas específicas da auditoria.

Nenhum procedimento de controle de qualidade no nível da auditoria individual pode garantir relatórios de auditoria operacional de alta qualidade. É igualmente importante que os auditores sejam – e continuem sendo – competentes e motivados. Logo, mecanismos de controle devem ser complementados por outros tipos de apoio, tais como treinamento prático, no trabalho, e orientação para a equipe de auditoria.

Materialidade

33. **Os auditores devem considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria. Atenção deve ser dada não somente aos aspectos financeiros, mas também aos aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar tanto valor agregado quanto seja possível.**
A materialidade pode ser entendida como a importância relativa de uma questão dentro do contexto no qual ela está sendo considerada. A materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos. Vai depender se a atividade é comparativamente menor e se deficiências na área em causa poderiam influenciar outras atividades dentro da entidade auditada. Uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo. Será menos material onde a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena.

Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa ser uma preocupação primária. Na definição da materialidade, o auditor deve considerar também o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao longo do tempo e depende da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis. Uma vez que o objeto das auditorias operacionais pode variar amplamente e os critérios frequentemente não são estabelecidos pela legislação, a perspectiva pode variar de uma auditoria para a outra. Essa avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor.

A materialidade diz respeito a todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Documentação

34. **Os auditores devem documentar a auditoria de acordo com as circunstâncias particulares desta. A informação deve ser suficientemente completa e detalhada para permitir que um auditor experiente, sem nenhum contato prévio com a auditoria, possa posteriormente determinar qual trabalho foi feito a fim de chegar aos achados, às conclusões e às recomendações da auditoria.**
Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria. No entanto, o propósito e contexto da documentação são um tanto específicos em auditoria operacional.

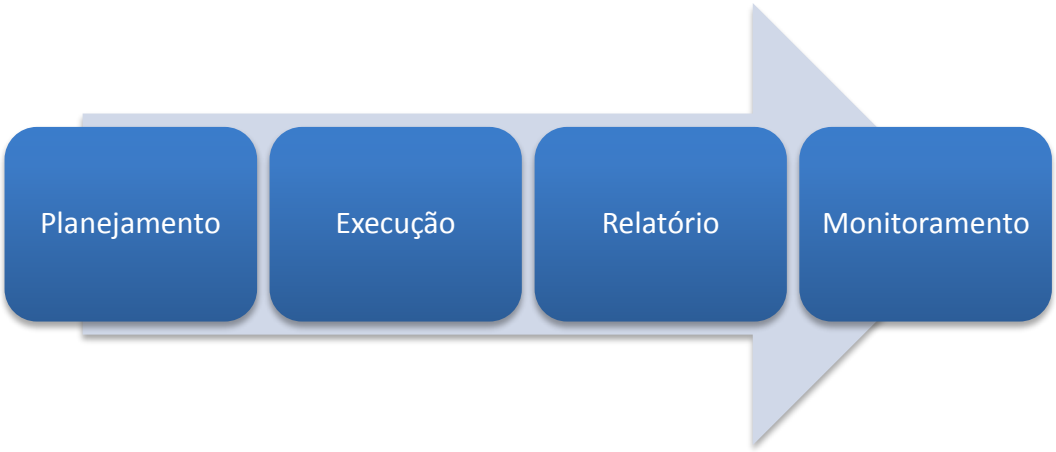
- Frequentemente, o auditor terá adquirido conhecimento especializado sobre o tema da auditoria que não é facilmente reproduzido na EFS. Como a metodologia e os critérios de auditoria podem ter sido desenvolvidos especificamente para um único trabalho, o

auditor tem uma responsabilidade especial de justificar seu raciocínio de forma transparente.

- Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Até certo ponto, o relatório desempenha funções que, em outros tipos de auditoria, são desempenhadas por normas gerais ou pela documentação de auditoria.
- A documentação deve não apenas confirmar a exatidão dos fatos, mas também assegurar que o relatório apresente um exame equilibrado, justo e completo da questão auditada ou do objeto. Assim, por exemplo, pode ser necessário que a documentação inclua referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que descreva como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório.
- O objetivo do relatório nas auditorias operacionais é, frequentemente, persuadir usuários razoáveis, fornecendo-lhes novas perspectivas em vez de uma declaração formal de asseguração. Do mesmo modo que os objetivos de auditoria determinam a natureza da evidência necessária, eles também determinam a natureza da documentação.
- A manutenção de documentação adequada não é apenas parte da salvaguarda da qualidade (por exemplo, ajudando a garantir que trabalhos delegados sejam realizados satisfatoriamente e que os objetivos de auditoria sejam alcançados), mas é também parte do desenvolvimento profissional da EFS e dos auditores individualmente, já que pode modelar boas práticas para auditorias similares no futuro.

Princípios relacionados ao processo de auditoria

35. A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais:



- planejamento, isto é, seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria;
- execução, isto é, coleta e análise de dados e informações;
- relatório, isto é, apresentação dos resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários;
- monitoramento, isto é, determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

Essas fases podem ser iterativas. Por exemplo, novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e elementos importantes do relatório (por exemplo, a formulação de conclusões) podem ser esboçados ou até mesmo concluídos durante essa fase do processo.

Planejamento

Seleção de temas

36. **Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.**
Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da EFS. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor.

    Nesse processo, os auditores devem considerar que temas de auditoria devem ser suficientemente significativos, bem como auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria (por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais).

    Técnicas formais de preparação para o planejamento estratégico, como análise de riscos ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas devem ser complementadas pelo julgamento profissional para evitar avaliações unilaterais.

Desenhando a auditoria

37. **Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.**
Ao planejar uma auditoria, é importante considerar:

    - o conjunto de conhecimentos e informações necessários para um entendimento das entidades auditadas, permitindo, assim, uma avaliação de problemas e riscos, possíveis fontes de evidência, auditabilidade e importância da área considerada para ser auditada;
    - os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da auditoria (incluindo técnicas a serem usadas para coletar evidências e conduzir análises da auditoria);
    - as atividades necessárias e requisitos relativos à pessoal e habilidades (incluindo independência da equipe de auditoria, recursos humanos e possível necessidade de especialistas externos), o custo estimado da auditoria, os prazos e metas chave do projeto e os principais pontos de controle.

    Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes doseuiinício (“pré-estudo”).

    Ao planejar a auditoria, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Isso pode ser abordado em vários estágios: decidindo sobre o desenho geral da auditoria (que perguntas fazer, por exemplo, explanatória/descritiva/avaliativa); determinando o nível de observação (por exemplo, olhar um processo ou arquivos individuais); metodologia (e.g. análises completas ou amostrais); técnicas específicas de coleta de dados (por exemplo, entrevista ou grupo focal). Métodos de coleta de dados e técnicas de amostragem devem ser escolhidos com cuidado. A fase

de planejamento deve também envolver trabalho de pesquisa com o objetivo de construir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Isso torna mais fácil a escolha do método mais apropriado de auditoria.

A alta administração e a gestão operacional da EFS e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos frequentemente envolverá a alta administração da EFS, que pode garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria.

O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos – onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores – pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos.

Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isso for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou especialistas na área, a fim de construir conhecimento adequado em relação, por exemplo, a boas ou melhores práticas. O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria.

Execução

Evidências, achados e conclusões

38. **Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações.**
Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões. A natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão.

Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria. Eles devem fornecer respostas para as questões de auditoria.

Conclusões podem ser baseadas em evidências quantitativas obtidas com o uso de métodos científicos ou técnicas de amostragem. Formular conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas ("apontam para a conclusão...") em vez de conclusivas ("certo/errado"). A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito. O envolvimento da alta administração é recomendado.

A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados. Isso pode envolver combinar e comparar dados de diferentes fontes, extrair conclusões preliminares e compilar achados a fim de construir hipóteses que possam ser testadas, caso necessário, com dados adicionais. Todo o processo é estreitamente ligado à elaboração do relatório de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas para as questões de auditoria. É importante que os auditores sejam orientados pelos objetivos, que trabalhem sistematicamente e com devido zelo e objetividade.

Relatório

Conteúdo do relatório

39. **Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam abrangentes, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.**
Para ser abrangente, um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se assegurar congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho.

O relatório deve ser tão claro e conciso quanto permita o objeto da auditoria e redigido em linguagem que não dê margem a ambiguidade. Como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar conhecimento e destacar quaisquer melhorias necessárias.

Recomendações

40. **Se relevante e permitido pelo mandato da EFS, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.**
As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam – isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho. As recomendações devem ser práticas e devem ser dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las.

    As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada. Devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Juntamente com o texto completo do relatório, as recomendações devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.

Distribuição do relatório

41. **Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS.**
Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e por meio da mídia e de outras partes interessadas.

Monitoramento

42. **Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.**
O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações; concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo.

Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente.

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.